

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

LE RÉGIME FISCAL

DES

RÉGIONS AYANT SUBI L'OCCUPATION ENNEMIE

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le jeudi 16 juin 1921, à 3 h. 1/2

PAR

René MALLIAVIN

Licencié ès lettres

Docteur ès sciences politiques et économiques

Lauréat de la Faculté de droit

Avocat à la Cour de Paris

Président : M. WAHL, Professeur

Sufragants } *MM. HÉMARD, Professeur*
ROLLAND, Agrégé

PARIS

JOUVE ET C^{ie}, ÉDITEURS

15, Rue Racine, 15

1921

THÈSE
POUR
LE DOCTORAT

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

LE RÉGIME FISCAL

DES

RÉGIONS AYANT SUBI L'OCCUPATION ENNEMIE

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le jeudi 16 juin 1921, à 3 h. 1/2

PAR

René MALLIAVIN

Licencié ès lettres

Docteur ès sciences politiques et économiques

Lauréat de la Faculté de droit

Avocat à la Cour de Paris



Président : M. WAHL, Professeur

Suffragants } *MM. HÉMAR, Professeur*
ROLLAND, Agrégé

PARIS

JOUVE ET C^{ie}, ÉDITEURS

15, Rue Racine, 15

—
1921

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

INTRODUCTION

Nous nous proposons d'étudier à quel régime fiscal les populations des régions envahies ont été soumises, tant pendant l'invasion elle-même qu'à la suite de cette invasion.

Dans le premier chapitre nous rechercherons quels sont les principes qui régissent les obligations et les droits de l'occupant, relativement à la perception des impôts dans les pays qu'il occupe. Nous rechercherons ensuite comment les Allemands ont fait l'application de ces principes pendant la guerre de 1914-1919, aussi bien en France qu'en Belgique.

Nous étudierons, dans le deuxième chapitre, le projet de loi qui est pendant actuellement devant le Sénat et qui a pour but de régler les obligations fiscales des habitants des régions envahies.

Avec le troisième chapitre nous passerons en revue les dispositions qui sont relatives à la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre.

Enfin dans un dernier chapitre il nous restera à étudier le paragraphe 9 de l'article 46 de la loi du 17 avril 1919 qui a trait à la compensation des créances de dommages de guerre avec les dettes des sinistrés envers l'Etat.

Nous devons signaler la négligence excessive dont le

Parlement a fait preuve relativement au règlement du régime fiscal des régions ayant subi l'occupation ennemie. A l'heure où nous écrivons aucune solution définitive n'a été donnée par lui et cependant il y a plus de deux années que les Allemands ont quitté définitivement notre territoire.

CHAPITRE PREMIER

Perception de l'impôt par l'occupant

I

C'est un principe du droit international reconnu universellement, que l'occupant a le droit de percevoir l'impôt sur le territoire occupé par lui.

Il ne faut pas confondre ce droit de percevoir l'impôt avec le droit de percevoir des contributions de guerre sur la population civile. Le caractère de ces contributions est assez complexe. Elles présentent souvent le caractère d'une pénalité. Elles sont alors destinées à punir une ville ou un bourg d'actes d'hostilités accomplis par la population civile contre l'envahisseur. D'autres fois, ces contributions ont été imposées pour terroriser la population civile et l'amener à souhaiter la fin de la guerre. Certains auteurs ont voulu voir dans ces contributions la rançon du pillage. Vattel (livre III, chapitre IX, § 155) s'exprime ainsi à ce sujet : « Au pillage de la campagne et des lieux sans défense on a substitué un usage en même temps alors humain et plus avantageux au souverain qui fait la guerre; c'est celui des contributions... Les exemples d'humanité et de sagesse ne peuvent être trop souvent allégués, on en vit un bien louable dans les longues guerres que la France a soutenues sous le règne de Louis XIV. Les souverains obligés et respectivement intéressés à conserver le pays faisaient à l'entrée de la guerre, des traités pour régler les contributions sur un pied suppor-

table : on convenait et de l'étendue du pays ennemi dans laquelle chacun pourrait en exiger et de la force de ces impositions et de la manière dont les partis envoyés pour les lever auraient à se comporter. »

Cette explication ne présente plus aucune valeur à l'heure actuelle où le pillage n'est plus admis. Certains auteurs ont voulu voir dans ces contributions le rachat des réquisitions. Cet avis est exprimé par M. Jaquemyns et le Dr Löning dans *la Revue du droit international de 1873*, page 107. On cite comme exemple la contribution imposée à la ville de Strasbourg en remplacement de l'entretien de l'effectif des officiers en 1871.

Nous ne voulons pas nous occuper ici de la perception des contributions de guerre sur la population civile par l'occupant. Nous n'avons qu'à examiner le droit de percevoir les impôts déjà existants par l'occupant. Quel est le fondement de ce droit reconnu à l'occupant, Pour établir le fondement de ce droit, il est indispensable de préciser quelle est la nature de l'occupation militaire.

L'occupation militaire qui se produit à la suite d'une guerre n'est pas seulement un état de fait, mais c'est également un état de droit. Il faut donc distinguer l'invasion qui est seulement la présence de l'armée ennemie sur le territoire, de l'occupation qui est un état de droit résultant de la conséquence de la présence matérielle et paisible des troupes sur une partie du territoire. L'occupation suppose un élément de plus que l'invasion : c'est le fait pour l'envahisseur qui a repoussé l'adversaire d'établir son autorité sur le territoire où il s'est avancé et d'y exercer une souveraineté de fait exclusive.

A la Conférence de La Haye de 1899, M. Beernaert, délégué du Gouvernement belge ne voulait pas que l'on reconnût à l'occupation le caractère d'état de droit, et il s'opposait à ce que cet état de droit fut réglementé par la Conférence de la Paix.

« Comprendrait-on, disait-il, que d'avance et pour le cas

d'une guerre, celui qui sera battu, attribue des droits chez lui à son vainqueur et organise le régime de sa défaite. Se pourrait-il être du consentement anticipé et écrit du vaincu que le vainqueur établit des impôts et des amendes, ou prit à son service des fonctionnaires dont le premier devoir est d'être fidèle à leur pays. Je ne disconviens pas qu'en fait tout cela pourrait présenter des avantages, que l'ordre civil serait mieux maintenu, que les populations envahies souffriraient moins, mais pareil règlement se heurterait à des objections d'ordre moral et patriotique qui ne semblent guère surmontables. Il ne me paraît pas que l'on puisse sanctionner d'avance comme un droit ce qui appartient nécessairement au domaine du fait et de la force... Il y a des situations qu'il vaut mieux abandonner au droit des gens, si vague qu'il soit. On ne peut pas ici transformer le fait en droit et c'est à quoi l'on arriverait forcément, puisqu'il faut se placer en même temps au point de vue de l'envahisseur et de l'envahi. Le pays occupé subit la loi du vainqueur c'est un fait, c'est la force et une force majeure. Mais on ne peut pas par avance légitimer l'usage de cette force et reconnaître qu'elle est le droit. Il n'est vraiment pas possible que le vainqueur légifère, administre, punisse, prélève les impôts avec le consentement anticipé et écrit du vaincu. »

Les objections de M. Beernaert ne parurent pas décisives et la Conférence de La Haye réglementa l'occupation militaire en temps de guerre. Cette réglementation, il est vrai, n'a pas été considérée en elle-même comme une convention applicable de plein droit par les différents Etats qui devaient y adhérer; les hautes parties contractantes s'engageaient seulement à donner à leurs forces armées de terre des instructions qui seraient conformes au règlement arrêté à La Haye. Ainsi on évitait l'apparence d'une soumission conventionnelle du vaincu à la loi du vainqueur.

Mais quand y a-t-il occupation. L'occupation suppose la présence effective des troupes de l'armée ennemie. Dans le projet proposé à la Conférence de Bruxelles le 12 août 1874

se trouve une définition de l'occupation : « Un territoire de l'un des belligérants est considéré comme occupé lorsqu'il se trouve placé de fait sous l'autorité de l'armée ennemie. L'occupation ne s'étend qu'aux territoires où cette autorité est établie et tant qu'elle est en mesure de s'exercer. » Le délégué allemand, le général Voigts-Rhetz protesta contre la dernière phrase de ce texte. A la suite d'un nouvel examen, la Conférence s'arrêta au texte suivant : « Un territoire est considéré comme occupé lorsqu'il se trouve placé de fait sous l'autorité de l'armée ennemie. L'occupation ne s'étend qu'aux territoires où cette autorité est établie et en mesure de s'exercer. »

Deux choses sont donc indispensables pour qu'il y ait occupation : il faut d'une part, que l'autorité du gouvernement indigène ne puisse plus s'exercer ouvertement et paisiblement et que d'autre part, l'autorité de l'occupant puisse s'exercer paisiblement. Une définition répondant à ces deux conditions a été donnée par le *Manuel des lois de la Guerre de l'Institut de Droit international* : L'article 41 de ce Manuel s'exprime ainsi : « Un territoire est considéré comme occupé lorsqu'à la suite de son invasion par des forces ennemies, l'Etat dont il relève a cessé, en fait, d'y exercer une autorité régulière, et que l'Etat envahisseur se trouve être seul à même d'y maintenir l'ordre. Les limites dans lesquelles ce fait se produit déterminent l'étendue et la durée de l'occupation. » Le Manuel français donne une définition à peu près identique. « Un territoire est considéré comme occupé, dit-il : 1° Si le gouvernement légal est par le fait de l'envahisseur mis dans l'impossibilité d'y exercer publiquement son autorité ; 2° Si l'envahisseur se trouve en mesure d'y substituer l'exercice de sa propre autorité. »

Il n'y a donc occupation que lorsque les autorités de l'Etat envahisseur peuvent paisiblement exercer leur autorité. Il faut en réalité une soumission de la population envahie. « De quelque façon, dit Fiore, qu'ait eu lieu la

soumission, on doit admettre en principe que lorsque les habitants ont cessé de résister et que l'ennemi a occupé le territoire, il s'établit avec lui une sorte de contrat moral, une sorte de communauté de droit qui impose aux habitants de s'abstenir de toutes sortes d'hostilités et les oblige à accepter comme une nécessité, l'obéissance aux ordres du vainqueur et qui, d'autre part, impose au vainqueur le devoir de protéger les habitants et d'assurer à chacun d'eux, l'exercice et le respect de leurs droits, d'exercer son autorité avec les tempéraments qui sont imposés par la position exceptionnelle où ces mêmes habitants se trouvent d'être liés à leur patrie et à leur souverain... Les habitants doivent reconnaître temporairement l'autorité du vainqueur » (Fiore, *Nouveau droit international public*, t. III, § 1456 et 1457).

Le fait de l'occupation crée des devoirs et des obligations aussi bien pour l'occupant que pour la population du territoire occupé. L'Etat occupant devient une sorte de gérant d'affaires, il est tenu d'exercer son autorité pour assurer le bon ordre dans le territoire qu'il occupe. Il n'y a pas un déplacement de souveraineté au profit de l'Etat occupant, ce déplacement de souveraineté ne peut que résulter d'un traité d'annexion. Ce qui est une preuve que nominale-ment, la souveraineté appartient toujours au souverain indigène, c'est d'une part que les droits de l'occupant ne sont pas ceux d'un vrai souverain, c'est ainsi qu'il ne peut pas édicter de mesures législatives, sauf en cas de besoin urgent et que d'autre part la justice dans le pays occupé est rendu au nom du souverain indigène. En 1870 la Cour de Nancy et le tribunal de Laon refusèrent d'accepter les exigences des autorités prussiennes qui voulaient leur imposer une formule exécutoire rédigée au nom des Hautes-Puissances allemandes alliées. Certains tribunaux sur l'injonction des autorités allemandes avaient adopté la formule : « Le tribunal ordonne. » La Cour de cassation a considéré ces jugements comme valables parce que la modification qui avait été

apportée dans la forme était la conséquence de la force majeure. Mais, il n'en reste pas moins vrai que pendant l'occupation la souveraineté de l'Etat dans le territoire occupé demeure entière et que la justice doit être rendue au nom de cet Etat.

L'occupant n'a que l'exercice de la souveraineté. Nous avons même vu qu'il n'a que cet exercice qui est lui-même restreint puisque le pouvoir législatif, attribut essentiel de la souveraineté lui est refusé à moins cependant que les circonstances exigent impérieusement une modification de la législation.

Ce principe est affirmé très nettement dans l'article 43 du règlement de La Haye qui dispose : « L'autorité du pouvoir légal ayant passé de fait entre les mains de l'occupant, celui-ci prendra toutes les mesures qui dépendent de lui en vue de rétablir et d'assurer, autant qu'il est possible, l'ordre et la vie publics, en respectant sauf empêchement absolu, les lois en vigueur dans le pays. »

C'est du reste, principalement dans l'intérêt des populations occupées que l'exercice momentané de la souveraineté est reconnu à l'occupant. En effet, le but que l'on a cherché à atteindre ainsi, est surtout d'assurer la tranquillité, la paix civile et la sécurité aux populations envahies. Si les autorités de l'Etat envahisseur se désintéressaient totalement du gouvernement des populations des territoires envahis, il serait à craindre que le fléau de l'anarchie vint s'abattre sur ces populations.

L'exercice de cette souveraineté imposera des charges à l'occupant. Il faudra payer les fonctionnaires civils chargés de rendre la justice ou d'assurer la police. Il faut donc accorder à l'occupant un dédommagement, c'est ce que l'on a fait en admettant qu'il peut percevoir les impôts à la place du souverain du pays occupé. On considère les revenus de l'Etat et en particulier l'impôt comme la contre-partie des charges de l'exercice de la souveraineté, dans la mesure où l'exercice de cette souveraineté incombe à l'occupant. Par

conséquent, l'occupant ne peut percevoir les impôts que dans les pays qu'il occupe et non dans ceux où il ne fait que passer. C'est l'avis du jurisconsulte Bluntschli qui s'exprime ainsi : « Le vainqueur dispose des recettes publiques et des impôts perçus ou à percevoir dans le territoire occupé, à condition de faire les dépenses régulières nécessitées par l'administration de la justice et les besoins publics. L'article 5 de la *Déclaration de Bruxelles* et l'article 57 du *Manuel des lois de la guerre de l'Institut de droit international* sont dans le même sens. Cette même idée se retrouve dans l'article 48 du règlement de La Haye qui décide que, si l'occupant prélève, dans le territoire occupé, les impôts, droits et péages établis au profit de l'Etat, il le fera, autant que possible, d'après les règles de l'assiette et de la répartition en vigueur, *et il en résultera pour lui l'obligation de pourvoir aux frais de l'administration du territoire occupé dans la mesure où le gouvernement légal y était tenu*, ce droit de percevoir l'impôt dure tant que dure l'occupation. » Aussi, après la cessation de l'occupation, il doit être tenu compte à l'occupant des impôts qu'il n'a pas pu percevoir. C'est ainsi que le 16 mars 1871 une convention a été signée entre la France et l'Allemagne où il était décidé que les impôts arriérés qui régulièrement auraient dû être perçus par les autorités allemandes ne seraient pas exigés mais que « le compte en serait fait entre les deux gouvernements ». Ce compte, en fait, s'est soldé par un reliquat de 6.086.392 frs. à la charge de la France qui a été payé le 22 mai 1871.

Doit-on reconnaître à l'occupant à côté du droit de percevoir l'impôt le droit de recevoir valablement le paiement de toutes les créances échues de l'Etat occupé. Suivant nous, il faut, sur ce point, faire une distinction entre les créances de revenus qui peuvent très certainement être payées valablement entre les mains de l'occupant et les créances de capitaux qui ne peuvent pas être payées valablement à l'occupant. On peut citer dans ce sens un arrêt de la Cour de Nancy du 3 août 1872 (D. P. 1872. 2. 230), un arrêt de la

Chambre des Requêtes du 16 avril 1873 (D. P. 1874. 1, 261) et un autre arrêt de la Cour de Nancy du 27 août 1872 (D. P. 1874. 2. 185). Au contraire, Grotius, Bynkershoek et Vattel admettent que l'occupant peut exiger le paiement des créances de capitaux. Heffier est d'un avis opposé.

Le droit de l'occupant est limité par son but même. L'occupant ne pourra donc pas exiger des paiements anticipés d'impôt, il ne pourra exiger que les impôts échus. Mais il pourra exiger le paiement de tous les impôts échus sans aucune distinction de nature, qu'il s'agisse d'impôts directs ou d'impôts indirects.

D'autre part, l'occupant doit se contenter de percevoir les impôts existant au moment de l'invasion. Il ne peut pas les remplacer par de nouveaux impôts. Cette règle s'explique par ce principe que l'occupant n'a pas le pouvoir législatif qu'il doit se garder, sauf nécessité absolue, de toucher à l'édifice législatif qui se trouve établi dans le pays occupé. Les lois d'impôts font partie de cet ensemble de lois intangibles ; cependant l'occupant ne sera pas tenu d'observer scrupuleusement toutes les règles édictées pour la perception des impôts déjà établis. C'est ainsi que la règle de l'autosisation préalable et annuelle donnée par les représentants des contribuables ne pourra pas être exigée ; il serait impossible de le faire.

Si les circonstances le réclament, cependant, l'occupant pourra modifier la législation fiscale existant dans le pays occupé. Cette modification ne pourra être effectuée que dans la mesure où les circonstances l'exigeront impérieusement. Cela sera lorsque les impôts existants seront insuffisamment productifs pour permettre de faire face aux charges de l'administration du pays occupé. Une autre raison peut rendre une modification de ce genre indispensable. Il se peut, en effet, que les impôts établis dans le territoire occupé soient d'une application très difficile, très délicate et que la mauvaise volonté des agents du fisc restés à leur poste rende difficile l'application des lois fiscales existantes.

Dans ce cas l'on sera bien obligé d'admettre le droit pour l'occupant de modifier la législation existante. C'est là une nécessité. Mais encore une fois, cette faculté ne devra être admise que dans une mesure très restreinte.

II

Comment ces principes théoriques ont-ils été appliqués dans la pratique des guerres modernes. Nous allons faire cette recherche pour la guerre franco-allemande de 1870-1871 et pour la guerre de 1914-1919 en ne considérant pour cette dernière guerre que les occupations qui ont eu lieu sur le territoire français et sur le territoire belge.

En 1870, les Prussiens ne purent pas obtenir dans les régions occupées pour la perception des impôts la collaboration des fonctionnaires français. Le général von der Goltz compare avec amertume l'attitude des fonctionnaires français en 1870 à celle des fonctionnaires prussiens en 1806. « Il est bien triste, dit-il, de constater que la pression exercée par Napoléon ait réussi si aisément sans souci des convenances; que les traces d'une résistance passive aient été extrêmement rares; qu'avant tout l'administration se soit empressée de se mettre à la disposition de l'envahisseur, partout où il se présentait et que celui-ci ait pu tirer d'un pays ennemi, comme du sien propre, toutes les ressources nécessaires. »

Une ordonnance royale du 21 août 1870 signée par le roi Guillaume et contre-signée par le comte de Bismarck et M. de Roon donnait aux gouverneurs généraux la mission de veiller à la perception des impôts. L'article 4 de cette ordonnance est ainsi conçu : « L'activité administrative du gouvernement général et de ses agents s'étend d'abord à la continuation de la perception des impôts publics, qui doivent être touchés par la caisse du gouvernement général et qui, en tant qu'ils ne reçoivent pas d'affectation spéciale, doivent être dirigés vers la caisse générale militaire. »

En présence de l'inertie des fonctionnaires français les autorités allemandes durent renoncer rapidement à appliquer les lois fiscales françaises sans modifications.

Tout d'abord elles suppriment les taxes douanières. Le Dr Lœning considère cette suppression des taxes douanières comme allant de soi (1). Les circonstances, dit-il, commanderont presque toujours de suspendre les lois douanières le principe a été reconnu par la Cour suprême de l'Amérique du Nord. Cette cour décida que pendant la guerre anglo-américaine de 1812-1814 les Anglais avaient pu modifier valablement les lois douanières : « By The conquest and « military occupations of Castine, The ennemy acquired « that firm possession which enabled him to exercise the « fullest regh of sovereignty over that place. » Les tribunaux français ont méconnu le principe. La Cour de Mézières a condamné comme fait de contrebande des importations de marchandises faites sans l'acquittement des droits de douane pendant la période de l'occupation allemande (Voir Mézières, 29 juillet 1871. D. P. 1871.2.132).

Les Allemands dès le début ont établi dans la perception des impôts une distinction. En Alsace, ils se sont efforcés d'appliquer les impôts existants. Au contraire dans les autres parties du territoire occupé ils ne se sont souciés que de faire rentrer le plus d'argent possible soit par la perception des impôts déjà existants, soit par l'établissement des taxes de remplacement, soit par l'imposition de contributions de guerre. Cette différence de traitement s'explique simplement par ce fait que dès le début des hostilités les Allemands avaient le désir d'annexer l'Alsace.

La Chancellerie fédérale décida que toutes les redevances échues ou à échoir au 15 août 1870 reviendraient au gouvernement allemand.

Les autorités allemandes durent tout d'abord établir une

1. Dr E. Lœning, *le Gouvernement général d'Alsace durant la guerre de 1870-1871*, dans la *Revue du Droit international et de Législation comparée*, t. IV, 1872, 622, et t. V, 1872, p. 69.

nouvelle organisation des autorités fiscales. C'est ce qu'ils firent par l'ordonnance du 14 octobre 1870.

Cette nouvelle organisation se rattachait au système français que l'on avait été obligé de simplifier.

Pour l'administration des contributions directes de l'enregistrement, du timbre et des douanes, il n'y eut qu'un directeur auquel fut confié également les fonctions de trésorier-payeur général. Les commissaires de police durent prendre la place des contrôleurs des contributions directes. La collecte des impôts fut faite par les maires la plupart du temps. On peut citer un arrêté du préfet allemand de Seine-et-Oise qui leur attribuait cette fonction. L'article premier de cet arrêté est ainsi conçu : « Les maires des chefs-lieux de cantons ou départements sont délégués pour faire exécuter dans toutes les communes rurales de leur canton respectif, les décisions de l'autorité supérieure concernant l'administration publique et le recouvrement des impôts. »

Dans tous les territoires occupés, les maires qui restèrent en fonctions furent chargés du recouvrement des impôts. Ils étaient déclarés responsables des rentrées tardives ou incomplètes. Cette responsabilité était sanctionnée par l'emprisonnement ou même quelquefois l'incendie des demeures. En revanche, les maires étaient gratifiés d'une remise de 3 o/o sur le total de leurs recouvrements. Les maires de canton devaient centraliser les recettes de tout leur canton et ils recevaient une somme de 1 o/o sur le total de cette recette. M. Rameau, maire de Versailles, refusa d'accomplir ces fonctions que l'autorité allemande voulait lui imposer. Il fit observer aux autorités allemandes que la législation française ne donnait pas aux maires des attributions de comptable de deniers publics.

Les Allemands firent de grands efforts pour reconstituer le régime fiscal français en Alsace. Cependant leurs efforts échouèrent. Une ordonnance du gouvernement général d'Alsace en date du 22 octobre 1870 qui fut étendu le 23 octobre à tous les départements occupés réorganise la perception

des impôts indirects. Mais dans la plupart des endroits occupés la perception des impôts français était devenue impossible, aussi les autorités allemandes les remplacèrent-ils par la perception d'un seul impôt direct. Cet impôt direct de remplacement était un impôt de répartition. Le contingent total de l'impôt pour une commune était obtenu en additionnant la somme des contributions directes telle qu'elle avait été fixée pour 1870 dans le tableau des répartitions pour les diverses communes et le rendement total de l'enregistrement du timbre et des autres contributions indirectes, à l'exception des produits du tabac, du sel et de la poudre. Le montant fixé pour chaque commune devait être réparti par le maire et le conseil municipal, chaque commune était rendue responsable du paiement des impôts. Une amende de 5 o/o par jour de retard était imposée et lorsque ce retard se prolongeait on obligeait les habitants à recevoir des troupes, à les cantonner et à les nourrir. Mais la perception individuelle fit toujours l'exception. Les Allemands s'adressaient aux circonscriptions administratives et de préférence au canton.

Pendant la guerre de 1914-1918, les Allemands ont suivi en France les mêmes errements qu'en 1870-1871. Il ne semble même pas qu'ils aient essayé en 1914-1918 d'appliquer les impôts français. Cela tient à ce qu'en 1914-1918, ils ont trouvé les administrations financières françaises beaucoup plus désorganisées qu'en 1870. Les fonctionnaires-financiers avaient fait le vide devant les troupes d'invasion allemandes. Les autorités allemandes ne pouvaient pas par conséquent songer à appliquer la législation fiscale française.

Dès le début, ils supprimèrent les taxes douanières comme ils l'avaient fait en 1870. Ils remplacèrent les impôts directs et indirects par des contributions qu'ils établirent sur les communes et qui étaient calculées en tenant compte du rendement normal des impôts directs et indirects dans ces communes. Mais ils n'eurent pas en général recours à la per-

ception directe sur les habitants. Cependant ils établirent dans certains cas des impôts perçus directement sur la population ; on peut citer la taxe sur les chiens qui semble avoir présenté un caractère assez général.

La plupart du temps, les communes durent avoir recours à l'emprunt pour payer les contributions que les Allemands leur imposaient, elles purent effectuer ces emprunts soit par l'émission de bons municipaux soit en s'adressant à des banques spéciales parmi lesquelles se trouvaient surtout des banques luxembourgeoises.

On peut signaler qu'au début de l'occupation, dans quelques communes du département des Ardennes, les autorités allemandes ont fait des efforts pour appliquer la législation fiscale française. Mais il n'y eut là qu'une tentative isolée.

Sur le territoire belge, au contraire, les autorités allemandes ont fait un sérieux effort pour appliquer conformément aux dispositions de l'article 48 du règlement de La Haye les impôts existants dans le pays occupé. Cette différence entre la politique suivie en France, et celle suivie en Belgique s'explique très probablement par ce fait que l'Allemagne avait l'intention d'annexer la Belgique.

Grâce à la bienveillance des administrations belges il nous a été possible d'obtenir des renseignements précis sur ce qu'a été l'administration financière des autorités allemandes en Belgique pendant l'occupation.

Les droits d'accises ont été perçus pendant l'occupation. Pour certains droits, la perception a été effectuée d'après les bases et les taux en vigueur avant la guerre. Les arrêtés dont la nomenclature suit ont eu pour effet de modifier la base ou le taux de certains droits ou d'établir des droits nouveaux.

Arrêté du 1^{er} mars 1916, doublant les droits sur les bières, tabacs, vins mousseux et vins fabriqués au moyen de fruits secs ;

Arrêté du 12 novembre 1916 établissant un droit supplémentaire sur la saccharine et les substances similaires ;

Arrêté du 13 décembre 1916 instituant un bureau central des eaux-de-vie (Branntweinzentrale) chargé de l'achat et de la vente des alcools, les excédents réalisés par le bureau central devaient être employés à couvrir les frais d'administration du territoire belge occupé (il a été reconnu dans la suite que l'occupant n'a versé qu'une partie des bénéfices réalisés).

Arrêté du 1^{er} février 1917 : 1^o doublant le droit d'accise sur les sucres ; 2^o établissant un droit d'accise supplémentaire sur les sucres destinés à la confiserie-pâtisserie, etc. ; 3^o créant des droits sur les mélasses impropres à la consommation humaine et sur les sirops de betteraves ; 4^o réduisant de moitié la décharge totale des sucres employés à la fabrication des confitures ; 5^o doublant le droit d'accise prévu pour le sucre servant à la fabrication du sucre interverti.

Arrêté du 14 juillet 1917 triplant le droit d'accise sur le tabac indigène et abrogeant le droit d'accise sur le tabac étranger, abolissant l'exemption du droit d'accise pour le tabac utilisé par les planteurs pour leur consommation.

Arrêté du 25 avril 1918, chargeant le bureau de répartitions des sucres (Zuckerverteilungsstelle) de percevoir lors de la libération des sucres les droits spéciaux ci-après : *a*) sur le sucre destiné à la fabrication du sucre interverti et du miel artificiel, sur les sirops de betteraves et sur les mélasses, 50 francs par 100 kilos ; *b*) sur le sucre destiné à la fabrication des confitures, 100 francs par 100 kilos ; *c*) sur le sucre destiné à la consommation familiale et aux usages pharmaceutiques, 150 francs par 100 kilos ; *d*) sur le sucre destiné à la fabrication du chocolat, etc., 300 francs par 100 kil.

Jusqu'au 1^{er} mars 1916, les droits de douane furent perçus d'après les bases et les taux en vigueur avant l'occupation. Mais comme celle-ci avait eu pour conséquence d'arrêter presque complètement le trafic d'importation, l'autorité allemande s'efforça, dans la suite, de combler autant que possible le déficit des recettes.

Un arrêté du 1^{er} mars 1916 établit : 1° une augmentation notable sur les bières et autres boissons fermentées, le cacao préparé, le café torréfié, les tabacs de toute espèce et les vins ; 2° un droit de 10 francs par 100 kilos sur le café non torréfié ; 3° un droit additionnel de 10 o/o sur tous les droits de douane à calculer sur le montant résultant de l'application du droit principal.

Le 26 juin 1916 fut pris un arrêté remplaçant par un droit de 60 o/o *ad valorem*, pour les cigarettes, et de 150 francs par hectolitre, pour les vins mousseux les droits sur ces marchandises qui avaient été portés par l'arrêté précédent respectivement à 1.000 francs les 100 kilos et à 90 francs l'hectolitre.

Par un arrêté du 1^{er} février 1917, les droits sur les sucres de toute espèce furent portés du simple au double ; par ce même arrêté les droits sur les conserves au sucre, le cacao préparé, les bonbons et le pain d'épices furent notablement augmentés.

Un nouveau droit *ad valorem* de 50 o/o en sus des droits antérieurs déjà majorés fut établi sur les tabacs de toute espèce par un arrêté du 4 avril 1917. Ce droit était applicable aux quantités de tabac étranger non fabriqué se trouvant en dépôt dans le pays chez des fabricants ou des négociants.

Un arrêté du 9 juin 1917 créa : 1° un droit de 18 francs par 100 kilos sur le sel de Saline et le sel gemme moulu ; 2° un droit de 14 francs par 100 kilos sur les autres sels. L'application de ces mêmes droits était étendue aux quantités de sels détenues dans le pays. Ces deux droits furent remplacés, pour le sel de toute espèce, par un droit unique de 16 francs par 100 kilos en vertu d'un arrêté du 13 juin 1916.

Enfin un arrêté du 14 juillet 1917 vint majorer de nouveau fortement les droits spécifiques sur les tabacs en conservant le droit de 50 o/o *ad valorem*.

Les allemands gardèrent également les impôts directs qui existaient avant l'occupation en Belgique. Mais au cours de

la guerre, en raison d'un déficit amené par le fléchissement des ressources budgétaires ils émirent la prétention de créer des impôts directs nouveaux.

Dès le mois de février 1915, l'administration civile allemande prétendit qu'il résultait des projets de budget un déficit de plus de 60 millions et qu'il fallait augmenter les impôts existants ou en créer de nouveaux. Après des discussions nombreuses en avril 1915 l'autorité allemande soumit au département belge des Finances des propositions pour couvrir un déficit réduit déjà à 24 millions.

Ces propositions tendaient à l'établissement d'additionnels variant de 25 à 100 o/o sur le principal de tous les impôts directs. Malgré les instances répétées de l'autorité allemande, l'administration belge des contributions ne donna pas de suite à ce projet parce que la situation du trésor permettait d'assurer les services publics. Dans des entretiens verbaux que l'on eut à ce sujet, on invoqua qu'il ne pouvait être question d'augmenter, voire même de doubler les impôts directs, alors que la bourgeoisie qui en supporte le plus grand poids était déjà si éprouvée par les événements et surtout par le renchérissement de l'existence. L'administration allemande qui était frappée de la modération des impôts belges comparativement à ceux existants en Allemagne, ne se tint pas pour battue. A la fin de 1915, elle transmit au département des Finances belge un projet de décret établissant à partir de 1914, un impôt sur le revenu global et sur la fortune, selon la méthode prussienne.

Ce double impôt était destiné à couvrir un déficit que l'administration allemande évaluait à 70 millions y compris 45 millions pour les intérêts et l'amortissement des emprunts contractés du chef des contributions de guerre imposées aux provinces, charge que l'occupant avait portée d'office au budget belge. Après des discussions relatives à la légitimité de cette mesure et à l'existence même du déficit, le département belge des Finances, à la fin de janvier 1916, envoya à l'administration allemande une note dans laquelle il déclarait

qu'il était absolument hostile à l'établissement du double impôt proposé. Cette note s'exprimait ainsi :

1° L'établissement du nouvel impôt constituerait un bouleversement de notre droit fiscal ; or, aux termes de la convention de La Haye, il n'appartient pas à l'occupant d'apporter, sans nécessité, des modifications essentielles à la législation du pays occupé ;

2° Ce n'est pas au moment où la plupart des Belges sont lésés dans leurs biens et dans leurs revenus qu'il faut songer à organiser un impôt sur la fortune et sur le revenu ; celui-ci entraînerait, par sa superposition aux impôts ordinaires, des doubles emplois et des injustices qui provoqueraient des réclamations innombrables ; dans les circonstances données, il présenterait, d'ailleurs, des impossibilités d'ordre pratique ;

3° Le déficit allégué est basé sur de simples prévisions de recettes, qui devraient être révisées à la lumière des faits récents constatés ;

4° S'il était reconnu que les ressources normales sont réellement insuffisantes pour assurer la liquidation des dépenses budgétaires, le département des Finances examinerait le moyen d'apporter quelques modifications, non fondamentales, aux impôts directs et indirects, de manière à parer aux nécessités urgentes et bien démontrées. »

L'administration allemande répondit qu'elle n'admettait pas les objections présentées, mais qu'elle désirait pour se prononcer, recevoir, dans la quinzaine, un plan détaillé des modifications que l'on estimait réalisables. Avant de se résoudre à cette extrémité, l'Administration belge se demanda s'il n'était pas possible de l'éviter en suspendant le paiement des intérêts et de l'amortissement des emprunts de guerre, mais la question ne reçut pas une solution satisfaisante.

La création de nouveaux impôts devenait ainsi inéluctable.

Les services compétents élaborèrent un plan de réformes

accessoires qui semblaient opportunes : on chercha surtout à faire peser les nouveaux impôts directs sur ceux qui avaient bénéficié jusqu'alors d'un régime de faveur ou qui, grâce à l'importance de leurs ressources ou de leurs bénéfices du moment, pouvaient supporter une aggravation de charges, mieux que la généralité des contribuables, si durement éprouvés et qui seraient atteints d'ailleurs par le relèvement projeté des droits de douane et d'accise.

Après que le plan élaboré dans ce sens eut reçu l'approbation officielle de plusieurs personnalités politiques belges, il fut communiqué à l'Administration allemande. Celle-ci marqua son assentiment et consentit à ne pas établir pour 1916 un impôt général sur le revenu et sur la fortune, à la condition toutefois qu'il fut créé un impôt sur les capitaux mobiliers (fonds publics, etc...) placés ailleurs que dans les sociétés par actions et qui échappent à toutes impositions fiscales.

Sans se préoccuper de satisfaire à cette condition, l'Administration belge se borna, après deux mois d'études qui furent prolongées pour gagner du temps, à soumettre les projets d'arrêtés que comportait le plan approuvé.

Telle est la genèse des dispositions fiscales prises par l'occupant.

Il convient de remarquer que les dispositions en question ne sont pas, comme la plupart des autres prises par l'occupant, issues de l'Autorité allemande. Mais ont été conçues et suggérées par les fonctionnaires belges dans un esprit national, pour éviter précisément des impôts qui eussent porté la marque germanique et jeté le trouble parmi les populations.

Nous allons présenter une brève analyse des modifications qui ont été introduites dans la législation fiscale belge.

I. Contribution foncière. — 1^o Taxation des anciens terrains incultes mis en valeur et révision des évaluations des propriétés non bâties améliorées ou dépréciées. Il y avait dans le pays 250.000 hectares d'anciens terrains

incultes qui n'étaient imposés qu'à raison d'un revenu cadastral de 0,50 à 1 franc, alors qu'ils rapportaient 30 à 120 francs par hectare. Il a paru juste de les expertiser de nouveau afin de les soumettre au droit commun et d'écarter ainsi le principal obstacle qui s'opposait à la mise en vigueur de la péréquation cadastrale.

C'est aussi une pensée d'équité qui a inspiré la révision cadastrale des terrains améliorés ou dépréciés. Ces mesures avaient été maintes fois réclamées au sein des Chambres belges ;

2° Suppression de l'exemption temporaire dont bénéficiait pendant quinze ans les habitations et bâtiments construits sur des terres vaines et vagues appartenant ou ayant appartenu aux communes. Cette exemption ne paraissait plus opportune au moment où tous les contribuables devaient supporter une aggravation d'impôts ,

3° Supplément de 1 à 6 o/o à la charge des propriétaires d'immeubles ayant un revenu cadastral d'au moins deux mille francs. Ce revenu correspond à un capital foncier d'au moins 100.000 francs. Les grands propriétaires ruraux ou urbains pouvaient supporter un léger accroissement d'impôt (20 francs pour une fortune approximative de 100.000 francs), mieux que ceux qui n'ont qu'un modeste revenu foncier, pour ces derniers, l'impôt est une privation ; pour les autres, ce n'était qu'un prélèvement sur leur superflu.

II. Contribution personnelle. — Aucune modification n'a été apporté à cet impôt, pour éviter d'atteindre l'ensemble de la population qui souffrait beaucoup du renchérissement de la vie.

Une simple mesure d'ordre fut prise, la suppression des déclarations annuelles, sauf le cas de changement d'occupant ou de modifications notables des bases de l'impôt.

En dehors de ces cas, les anciennes impositions étaient en effet définitives et non susceptibles de révision (art. 51 de la

loi électorale du 12 avril 1894) ; les déclarations annuelles étaient donc inutiles.

La réforme en question avait déjà été examinée en 1913. elle n'avait été ajournée que pour des raisons d'opportunité.

La rareté du papier en 1917 et surtout l'intention manifestée par l'occupant de faire distribuer pour 1918, dans l'agglomération bruxelloise, des déclarations libellées uniquement en flamand ont été les causes déterminantes de la disposition dont il s'agit.

III. Droit de patente. — Imposition des exploitants agricoles et application d'un taux légèrement progressif, allant de 1 à 5 0/0 à tous les patentables ayant gagné au moins 10.000 francs par an. Dans les circonstances difficiles que traversait la Belgique, il était légitime d'assujettir à l'impôt, ou de réclamer un surcroît de charges à ceux qui malgré les événements et même grâce à ceux-ci avaient réalisé des bénéfices élevés.

Des taxes à la charge des cultivateurs et de certains industriels avaient du reste été établies pour la plupart des administrations provinciales. Ces taxes nouvelles présentaient une grande diversité et de sérieuses lacunes.

L'administration belge pensa que l'établissement d'additionnels provinciaux ou communaux aux impôts nouveaux assurerait l'uniformité désirable en cette matière, tout en donnant aux provinces et aux communes les ressources nécessaires.

Cette combinaison a eu les plus heureuses conséquences sur les finances provinciales et communales et mis les pouvoirs locaux à même de supporter une grande partie des dépenses exceptionnelles qui leur incombaient.

Les exploitants de bois qui ont fait des coupes sombres dans leurs domaines et ont ainsi appauvri la réserve boisée du pays, ont été soumis à un droit spécial de 10/0 sur le produit net des ventes de bois.

IV. Taxe sur les revenus et profits réels. — 1^o Aug-

mentation du taux de la taxe sur les intérêts d'obligations porté de 4 à 6 o/o et paiement de l'impôt dans les deux mois de l'échéance des coupons.

Les porteurs d'actions acquittaient un impôt de 4 o/o, qui s'élevait généralement à 8 o/o avec les additionnels provinciaux et communaux.

La taxe de 4 o/o sur les intérêts des obligations étant exempté d'additionnels, l'administration estima qu'il convenait de réclamer aux détenteurs de ces titres une minime augmentation de taxe (0,06 environ par 100 francs de capital), d'autant plus que leurs autres valeurs mobilières (fonds publics et titres étrangers) échappaient à toute emprise fiscale.

Le paiement de la taxe a en outre été exigé dans les deux mois de l'échéance des coupons.

2° Supplément de taxe (allant de 1 à 5 o/o à charge des administrateurs, commissaires et liquidateurs de sociétés par actions, qui ont touché au moins 20.000 francs de tantièmes.

Les considérations invoquées ci-dessus au sujet des grands propriétaires sont applicables ici.

Il est des administrateurs qui ont touché, pour une seule année de guerre, plusieurs centaines de mille francs.

Ces contribuables privilégiés de la fortune pouvaient très légitimement être frappés d'un supplément d'imposition (20 francs minimum pour 20.000 francs de tantièmes).

3° Limitation des additionnels provinciaux et communaux.

Aux termes de l'article 18 de la loi du 1^{er} septembre 1913, les additionnels provinciaux et communaux à la taxe sur les revenus et profits réels ne pouvaient respectivement dépasser 50 o/o de l'impôt au profit de l'Etat. Toutefois, cette limite ne devait être appliquée qu'à partir de l'exercice 1918 dans les provinces et les communes où le produit desdits additionnels serait inférieur au montant net de leurs anciennes impositions sur les mêmes bases. En cette occu-

rence, le taux des additionnels devait se relever automatiquement de manière à compenser les taxes supprimées.

Par suite de l'arrêt des grandes industries belges, de nombreuses sociétés avaient éprouvé, en 1915, des pertes considérables ; quelques-unes seulement avaient réalisé des bénéfices.

L'observation de la disposition transitoire rappelée ci-dessus, justifiée en temps normal, aurait entraîné, pour l'exercice 1915, l'application d'un taux exorbitant d'additionnels à la charge d'un petit nombre de sociétés.

Pour éviter cette éventualité, la limite de 50 o/o a été fixée comme un maximum.

4° Taxation exceptionnelle des sociétés ayant réalisé des bénéfices mais n'ayant pas distribué de dividendes.

Dans la crainte d'une taxation exagérée, certaines sociétés se sont cependant abstenues de distribuer des dividendes ce qui a rendu encore plus difficile la situation des petits rentiers.

Afin de faire participer ces sociétés aux charges publiques, on les a taxées, à titre exceptionnel, pour l'exercice 1916, à raison de la moitié de leurs bénéfices de 1915, pour autant que ceux-ci eussent atteint au moins 10.000 francs.

V. Taxe sur les spectacles et autres divertissements publics. — La loi du 3 septembre 1913 avait créé une taxe progressive de 1 à 4 o/o sur les spectacles cinématographiques et avait permis aux provinces et aux communes d'établir des additionnels à concurrence respectivement de 25 o/o et de 75 o/o au maximum.

Dans un but de moralité, cette taxe a été étendue, en 1916, à tous les spectacles et divertissements publics.

Alors que tant de Belges pleuraient leurs morts, souffraient de l'oppression ennemie et prélevaient même sur leur nécessaire de quoi contribuer aux œuvres d'assistance, d'aucuns consacraient aux plaisirs, parfois les plus vulgaires, une notable partie de leurs ressources.

Il a paru opportun d'assujettir à l'impôt, non plus les

exploitants, mais indirectement les spectateurs des théâtres, des courses de chiens, etc., à cette fin la taxe a été fixée uniformément à 10 o/o de recettes.

Un huitième et trois huitièmes du produit ont été attribués respectivement aux provinces et aux communes, en compensation de la suppression de leurs additionnels à l'ancienne taxe. Cette mesure était indispensable pour éviter, eu égard aux circonstances, le vote de nombreux règlements nouveaux qui eussent dû être approuvés par l'occupant.

VI. Dispositions diverses. — Recouvrement. — Délais de prescription fiscale. — Pour assurer le recouvrement des impôts, l'article 8 de l'arrêté du 18 mai 1916 a stipulé que les officiers ministériels chargés de procéder à une vente de meubles ou d'immeubles, ne peuvent se dessaisir du produit de celle-ci que sous déduction des impositions directes non encore acquittées et dont les biens vendus sont la garantie.

Une mesure analogue faisait l'objet d'un décret de 5-18 août 1791 ; mais sa validité ayant été contestée, il a été jugé opportun de mettre la question hors de controverse.

* * *

Dans le but d'éviter toute perte d'impôt non justifiée, les délais de prescription pour l'exigibilité des droits fraudés et pour les poursuites en recouvrement d'impôts directs et de taxes y assimilées, ont été prorogés d'abord d'un an, puis jusqu'à disposition ultérieure (arrêtés du 17 décembre 1916 et 24 décembre 1917).

Les Allemands ne se contentèrent pas de percevoir les impôts belges. Ils établirent pour le gouvernement de Belgique un véritable budget. Leur tâche fut facilitée par ce fait que les administrations belges, sauf celles qui offraient quelque intérêt militaire purent continuer à fonctionner, pendant l'occupation.

Après avoir étudié quels sont les droits de l'occupant relativement à la perception des impôts d'après les principes du droit des gens et quelles applications les Allemands avaient fait de ces principes en 1870 et en 1914, il nous faut rechercher quels doivent être les rapports après la cessation de l'occupation des populations des territoires envahis avec le souverain de ces territoires.

CHAPITRE II

De la perception des impôts dans les régions qui ont subi l'occupation de l'ennemi. — Modifications apportées au régime fiscal dans ces régions (1).

Nous avons vu dans le précédent chapitre quels étaient les droits de l'occupant relativement à la perception des impôts dans les territoires envahis. Nous avons à rechercher maintenant quels doivent être les rapports, après l'occupation, des populations des territoires qui ont subi, l'occupation avec l'Etat qui exerce la souveraineté sur ces territoires.

Supposons que l'occupant ait perçu régulièrement les

1. Après la Guerre de 1870-1871, le régime fiscal des régions qui avaient subi l'occupation ennemie fut promptement réglé par une disposition législative courte et claire. Ce texte fut l'article 5 de la loi du 6 septembre 1871 qui était ainsi conçu :

« Indépendamment des dispositions qui précèdent, les contributions en argent, perçues à titre d'impôts par les autorités allemandes, seront réglées ainsi qu'il suit :

§ 1^{er}. — Les communes qui ont versé des sommes à titre d'impôts seront remboursées de leurs avances sur le trésor.

§ 2. — Les contribuables qui justifieront du versement de sommes au même titre, soit entre les mains des Allemands, soit aux autorités municipales françaises, seront admis à en appliquer le montant en déduction de leurs contributions de 1870 et 1871.

Ils seront tenus de produire, dans le délai d'un mois, leurs pièces justificatives.

§ 3. — Le règlement ci-dessus spécifié comprendra : 1^o le montant de l'impôt direct français ; 2^o le double de cet impôt, comme représentations des impôts indirects réclamés par les Prussiens. Tout ce qui, dans les versements, excédera l'impôt direct doublé sera considéré comme simple contributions de guerre et régi par les principes posés dans les articles précédents. »

impôts existants dans le territoire envahi. L'occupant a appliqué à la lettre l'article 48 du règlement de la Haye. Dans ce cas les contribuables qui ont payé entre ses mains se sont acquittés valablement puisque l'occupant était substitué à l'Etat souverain du pays occupé. La validité de ce paiement résulte très nettement des dispositions de l'article 48 du règlement de la Haye. Ce règlement a force de loi dans le pays occupé, puisque nous supposons qu'il s'agit d'une puissance qui a ratifié le règlement de la Haye. Le paiement fait à l'occupant est donc valable. Les autorités de l'Etat occupé ne peuvent pas exiger des contribuables un second paiement en considérant comme nul le paiement fait à l'occupant. Ce qui est vrai et est admis sans discussion, lorsque l'occupant a fait une application judaïque de l'article 48 du règlement de la Haye, ne doit pas être moins vrai lorsque les circonstances n'ont permis à l'occupant que de faire une application approximative de ce texte. Lorsque l'occupant n'aura pas pu percevoir les impôts existants et qu'il aura dû les remplacer par des équivalents il faudra admettre dans ce cas qu'après l'occupation aucun impôt efférent à la période d'occupation ne pourra être réclamé par l'Etat qui a vu son territoire occupé. Cela s'impose, non seulement pour des raisons de logique qui commandent l'assimilation du premier et du second cas, mais aussi, et cela n'est pas à négliger, pour des raisons d'équité.

Il y aurait en effet une souveraine injustice à réclamer aux populations qui ont souffert les misères de l'invasion, en plus des contributions payées à l'envahisseur et que ce dernier aurait établies pour remplacer certains impôts, le montant de ces mêmes impôts. Ces populations seraient ainsi de ce chef imposées deux fois. Il y aurait là un résultat inique.

Pendant l'occupation allemande lors de la guerre de 1914 à 1918, les Allemands n'ont pas appliqué à la lettre l'article 48 du règlement de la Haye, tout au moins en France. Nous avons vu que l'attitude des administrations finan-

cières françaises avaient rendu impossible pour les Allemands la perception des impôts français existants, ils durent les remplacer par des contributions qu'ils faisaient payer aux communes. Les contribuables français qui ont dû acquitter le montant de ces contributions les ont en réalité payées à la place des impôts que les Allemands ne pouvaient pas percevoir. On ne peut donc réclamer aucun impôt à ces contribuables pour la période correspondant à l'occupation.

Une autre raison milite en faveur de cette exemption à accorder aux habitants des régions envahies. L'impôt est la contre-partie des charges de l'administration du pays. En effet, l'article 48 du règlement de la Haye donne à l'occupant le droit de percevoir les impôts sur le territoire occupé à charge pour lui « de pourvoir aux frais de l'Administration du territoire occupé dans la mesure où le gouvernement légal y était tenu ». Le gouvernement légal n'ayant pas supporté les charges de l'administration du territoire occupé, il ne peut pas percevoir les impôts afférents à la période d'occupation.

Le gouvernement français cependant n'a pas admis cette façon de voir et il ne semble pas avoir tenu compte de ce fait que si les Allemands n'avaient pas perçu les impôts tels qu'ils avaient été créés par les lois françaises ils avaient levé à la place des contributions de remplacement.

Le gouvernement consulta le Conseil d'Etat sur la question ». Le Conseil d'Etat a répondu par un avis en date des 18 et 20 août 1920 dont voici le texte :

« Considérant que les impôts de toute nature ne peuvent être légalement recouvrés qu'en vertu de l'autorisation donnée par les lois annuelles de Finances, régulièrement promulguées et publiées en conformité des dispositions de l'article premier du Code civil, combinées avec celle du décret du gouvernement de la Défense Nationale du 5 novembre 1870 ; que, suivant les dites dispositions, les lois sont obligatoires dans l'étendue de chaque arrondisse-

ment un jour franc après que le *Journal officiel* qui les contient est parvenu au chef-lieu de cet arrondissement ;

« Considérant que si, en ce qui concerne la loi de Finances applicable à l'exercice 1914, cette condition légale a été remplie, il n'en est pas de même en ce qui concerne les lois de Finances successives qui ont autorisé la perception des impôts pour les années 1915, 1916, 1917 et 1918, le *Journal officiel* n'ayant pu parvenir dans les chefs-lieux d'arrondissement occupés par l'ennemi qu'après leur libération ;

« Que, par suite, la question se pose de savoir si la règle de l'annualité de l'impôt fait obstacle, d'une manière générale, à tout recouvrement d'impôts autorisés par des lois dont la promulgation n'a été connue qu'après l'expiration des années pour lesquelles ces impôts avaient été autorisés ;

« Que la règle sus-énoncée s'applique de toute évidence, aux contributions perçues sur rôles nominatifs, pour lesquelles au surplus, n'ont pas été effectuées les diverses opérations qui doivent précéder leur recouvrement ; que si, parmi les contributions non perçues sur rôles nominatifs, les unes telles que la taxe sur les boissons, ne peuvent être recouvrées qu'au moment où se produit le fait qui en est frappé, toute matière imposable faisant ensuite défaut, il n'en est pas de même pour d'autres contributions, telles que les droits de mutation par décès ou entre vifs ;

« Que le fait qui donne lieu à la perception de ces droits persiste au delà du moment où il s'est produit et ne cesse d'avoir ses effets à l'égard des intéressés ;

« Que, par suite, en ce qui concerne les impôts de cette nature, la publication des lois de finances, faite après la libération des territoires, permet de saisir des faits qui n'ont pas cessé d'exister au moment de cette publication et de percevoir les impôts auxquels ils sont soumis ;

« Mais, considérant qu'en raison des circonstances exceptionnelles dans lesquelles se sont trouvés les contribuables des régions occupées, sans cesse menacés dans leur vie et dans leurs biens, frappés de lourdes contributions de guerre

et de réquisitions de toutes sortes, soumis, en outre, aux pillages et aux destructions de l'ennemi, le recouvrement, reconnu légalement possible, de certaines catégories d'impôts serait, dans un grand nombre de cas, contraire à toute équité ; que, par suite, l'intervention législative paraît s'imposer, en face d'une situation sans précédent, pour ouvrir au Gouvernement la faculté d'accorder des remises et des délais plus étendus que ceux qui sont prévus par les lois actuellement en vigueur ;

« Est d'avis qu'il y a lieu de répondre à la question posée dans le sens des observations qui précèdent. »

Dans cet avis le Conseil d'Etat ne paraît même pas avoir pensé un seul instant que de plein droit les populations des régions envahies seraient du fait même de l'occupation exemptes de tous impôts.

Il admet au contraire en principe que le « recouvrement des impôts est reconnu légalement possible ». Toutefois le Conseil apporte des tempéraments à ce principe général. Ces tempéraments il va les chercher dans la règle de l'annualité de l'impôt. Suivant cette règle qui est une règle coutumière de notre droit public mais dont personne cependant ne conteste l'autorité, les impôts établis par les lois permanentes ne peuvent être perçus qu'en vertu d'une autorisation annuelle donnée par le pouvoir législatif. Cette autorisation est contenue tous les ans dans la loi de finances. On pourrait discuter très sérieusement la valeur de ce principe et surtout son prétendu caractère constitutionnel. En effet, ce principe ne trouve son fondement que dans un texte constitutionnel ancien qui est aujourd'hui dépourvu de toute autorité et constitutionnelle et même législative. Ce texte c'est l'article 49 de la Charte constitutionnelle du 4 juin 1814 il est ainsi conçu : « L'impôt foncier n'est consenti que pour un an. Les impositions indirectes peuvent l'être pour plusieurs années. »

En dehors de ce texte, la règle de l'annualité de l'impôt n'a aucun fondement. Il est à remarquer que ce texte ne

l'établit que pour un seul impôt pour l'impôt foncier, alors qu'à l'heure actuelle elle est admise pour tous les impôts sans distinction. Bien qu'elle ne trouve aucun fondement dans le droit écrit, elle est admise et pratiquée. Dans la loi annuelle de finances il y a une autorisation de percevoir les impôts. C'est donc, à juste titre, que le Conseil d'Etat a tenu compte de la règle de l'annualité de l'impôt. Suivant lui, pour les impôts de l'année 1914, il ne peut pas y avoir de difficultés, ces impôts sont dus par les habitants des régions libérées qui ont subi l'occupation ennemie. En effet, la perception de ces impôts a été régulièrement autorisée par la loi annuelle des finances. Cette loi a été régulièrement publiée dans les régions envahies. En droit strict elle doit donc être effectuée. Pour les impôts afférents aux années suivantes, la question est plus complexe. Pendant la période d'invasion le *Journal officiel* n'est pas parvenu dans les pays qui subissaient l'occupation, par conséquent les lois n'ont pas pu, dans ces territoires, être régulièrement publiées. Il en a été ainsi pour les lois annuelles de finances qui autorisent chaque année la perception des impôts. Il en a été également ainsi des lois établissant de nouveaux impôts. Ces lois n'ont pas pu devenir applicables dans les régions envahies faute de publication régulière.

Le Conseil d'Etat pose la question de savoir si la règle de l'annualité de l'impôt fait obstacle d'une manière générale à tout recouvrement d'impôts autorisés par des lois dont la promulgation n'a été connue qu'après l'expiration des années pour lesquelles ces impôts avaient été autorisés.

Le Conseil estime que cette règle s'applique de toute évidence aux contributions perçues par rôles nominatifs pour lesquelles n'ont pas été effectuées les diverses opérations qui doivent précéder leur recouvrement.

Mais il établit une distinction dans les impôts perçus sur rôles nominatifs, les uns ne peuvent être perçus qu'à l'occasion d'un fait fugitif et passager, il en est ainsi de la taxe sur les boissons. Cette taxe ne peut être recouvrée qu'au

moment où se produit le fait qui en est frappé, toute matière imposable, faisant ensuite défaut. Mais pour d'autres impôts il n'en est pas de même, tels sont les droits de mutations entre vifs et les impôts sur les successions. L'impôt dans ce cas n'est pas établi sur un fait passager et fugitif, c'est un fait permanent qui lui sert de base. Ce fait persiste au delà du moment où il s'est produit et ne cesse pas de produire ses effets à l'égard des intéressés. En s'appuyant sur cette distinction, l'avis du Conseil d'Etat estime que la publication des lois de finances, faite après la libération des territoires, permet de saisir des faits qui n'ont pas cessé d'exister au moment de cette publication. Par conséquent, les impôts sur les mutations entre vifs et à cause de mort peuvent être réclamés après la publication des lois de finances. Au contraire les impôts établis par des rôles nominatifs pour des faits passagers et insaisissables (taxes sur les boissons, etc...) ne peuvent pas être réclamés après la publication des lois de finances.

Enfin pour ce qui est des impôts directs proprement dits l'émission des rôles ne peut être faite que dans l'année à laquelle ils se rapportent, ou, tout au moins, avant la fin de la période complémentaire de l'exercice pendant laquelle les créances du Trésor peuvent être régulièrement constatées. Il est donc impossible de mettre en recouvrement après l'armistice dans les régions libérées, les contributions concernant les années 1915 à 1918.

Reste la question des impôts qui ont été créés pendant la guerre. Non seulement la perception de ces impôts n'avait pas été autorisée dans les régions envahies par des lois de finances puisque les lois de finances n'avaient pas pu être publiées dans les pays envahis, mais encore ces lois elles-mêmes n'avaient pas pu être publiées dans les départements soumis à l'occupation.

Les lois qui ont créé des impôts nouveaux pendant la guerre n'ont pas pu être appliquées au moment de la promulgation dans les régions envahies car la publication de ces

lois n'a pas été possible. Mais lorsque ces lois ont été publiées par la suite, après l'armistice rien n'empêchait d'admettre qu'elles s'appliqueraient désormais avec effet remontant à la date de la promulgation. A cela on a répondu qu'il y aurait une violation des principes généraux à admettre une pareille solution qui serait en contradiction formelle avec l'article 2 du Code civil qui établit le principe de la non rétroactivité des lois. « La loi ne dispose que pour l'avenir, dit ce texte; elle n'a pas d'effet rétroactif. » Mais il faudrait bien s'entendre sur le sens du mot *effet rétroactif*. Une loi ne produit pas d'effet rétroactif par cela seul qu'elle s'applique à des situations anciennes, à des rapports antérieurs, parce que ce sont alors des conséquences nouvelles qu'elle gouverne et l'on ne peut pas dire qu'elle revient sur le passé. Elle ne devient rétroactive que lorsqu'elle s'attaque à des droits acquis, puisque ce qui avait été acquis antérieurement est ravi par elle à celui qui le possédait.

En admettant que les lois d'impôts votées pendant la guerre eussent dû s'appliquer dans les régions ayant subi l'occupation ennemie on n'aurait pas violé la disposition de l'article 2 du Code civil. En effet, ces lois en devenant applicables dans les régions envahies du jour de leur promulgation n'auraient violé aucun droit acquis cela ne peut pas être révoqué en doute. Du reste, certaines lois d'impôts ont disposé pour le passé, elles ne violaient aucun droit acquis, il en est ainsi en particulier de la loi sur la contribution des bénéfices supplémentaires de guerre en date du 1^{er} juillet 1916. Cette loi a édicté un impôt sur les bénéfices de guerre afférents aux années de guerre dès le 1^{er} août 1914. Par conséquent on aurait pu soutenir que cette loi avait un caractère rétroactif et personne ne l'a fait.

Le Conseil d'Etat n'ayant fait aucune difficulté pour admettre que la publication des lois de finances postérieurement à l'armistice rend possible la perception de certains, impôts, on ne comprend pas très bien pourquoi on n'a pas reconnu que la publication des lois d'impôts faite posté-

rieurement à l'armistice ait pour effet de rendre applicables ces lois dans les régions anciennement envahies du jour de leur promulgation. Il n'y a pas plus rétroactivité dans un cas que dans l'autre.

En résumé, le système de l'avis du Conseil d'Etat consiste à admettre que les impôts de l'année 1914 sont dus ; que d'autrepart, pour les années postérieures ne sont dus que certains impôts dont le montant peut être établi après la publication des lois de finances et qu'enfin aucun des impôts nouveaux ne doit être perçus.

Le Conseil d'Etat émet le vœu d'autre part que le législateur intervienne pour alléger le fardeau fiscal des habitants des régions libérées.

Le 12 mars 1920, le Gouvernement déposait sur le bureau de la Chambre des députés un projet de loi ayant pour but de régler le régime fiscal applicable dans les régions qui ont subi l'occupation ennemie (1).

Ce projet comprenait quatre articles il était inspiré des principes que l'avis du Conseil d'Etat dont il a été parlé ci-dessus avait dégagés.

Ce projet a été modifié par la Chambre des députés. Le texte adopté par la Chambre des députés est actuellement en discussion au Sénat. Il a été adopté par la Commission des Finances et il y a les plus grandes chances pour que ce texte devienne celui de la loi. Nous allons l'étudier en le comparant au texte primitif du projet de gouvernement.

L'article premier du projet du gouvernement était ainsi conçu : « Les administrations des douanes et des contributions indirectes sont autorisées à ne pas poursuivre dans les régions qui auront été envahies le recouvrement des impôts exigibles pendant la période d'occupation lorsque ces impôts n'auront pas été acquittés et lorsque le fait générateur s'étant produit sur les dits territoires durant la même période n'aura pas été déclaré par le contribuable ou constaté par

1. Documents parlementaires, Chambre des députés, douzième législature, annexe n° 534.

les agents de ces administrations ; le recouvrement de l'impôt pourra également être poursuivi quoique le fait générateur de l'impôt ait été déclaré ou constaté, si les industriels ou les commerçants établissent qu'ils ont livré à la consommation les matières imposables sans comprendre dans les prix de vente les droits dus au Trésor. »

Lorsque par suite de la cessation des exercices dans les régions occupées ou pour toute autre cause, des faits d'importation, de fabrication, de circulation ou de consommation de la matière imposable n'ont pas été déclarés par les contribuables ou constatés par les agents pendant l'occupation, il ne peut pas être question d'établir et de mettre en recouvrement l'impôt qui leur est applicable.

Mais d'après le projet du gouvernement le recouvrement devait être poursuivi lorsque le fisc aurait reçu pendant l'invasion les déclarations des contribuables ou qu'il aurait constaté des faits générateurs d'impôts.

D'après les principes généraux, il est une catégorie de droits dont il était loisible à l'administration de poursuivre le recouvrement. Ce sont ceux dont sont passibles les manquants, apparus le jour où les exercices ont pu être repris, aux comptes ouverts aux marchands en gros de boissons, fabricants de vinaigre, de sucre, etc..., sur les quantités de matières imposables en charge au moment de l'invasion. Les détenteurs étaient comptables de ces quantités et ils deviennent débiteurs de l'impôt le jour où ils ne sont pas en mesure de les représenter à toute réquisition.

Mais malgré ces principes, on pouvait se demander si le recouvrement des droits ci-dessus serait dans tous les cas équitable.

Il n'est pas douteux que les redevables pourront invoquer la force majeure lorsqu'ils établiront par un moyen quelconque que les manquants ressortant à leur compte sont dus à des faits de guerre tels que des vols, pillages, bombardements qu'ils ont été dans l'impossibilité d'empêcher. Mais dans de pareils cas il n'était besoin d'aucune disposition

législative spéciale pour accorder l'exonération des droits. En effet, la jurisprudence fermement établie d'accord sur ce point avec la doctrine se basant sur la règle d'ordre public inscrite dans l'article 1148 du Code civil, a en effet toujours reconnu à la régie le droit d'accorder décharge, aux marchands en gros et autres assujettis, bénéficiant du crédit des droits, des manquants attribués à des cas de force majeure.

D'autre part, afin de tenir compte des cas où les détenteurs ont cédé la marchandise sans tenir compte de la taxe soit parce qu'ils étaient persuadés que les exercices ayant cessé les droits n'étaient plus exigibles, soit pour toute autre cause, le projet du Gouvernement avait cru devoir admettre que les droits ne seraient pas réclamés lorsque les marchandises seraient sorties des magasins sans que les intéressés aient pu récupérer le montant du droit du Trésor.

Ce texte fut modifié par la Chambre des députés, et ainsi modifié fut adopté par la Commission sénatoriale. Il est ainsi conçu :

« Les administrations des douanes et des contributions indirectes ne poursuivront pas, dans les régions qui ont été envahies ou qui ont été situées sur la ligne de feu, le recouvrement des impôts ou redevances exigibles pendant la période d'occupation, même si le fait générateur des dits impôts a été déclaré par le contribuable. Si ce fait générateur a été constaté par les agents de l'administration, les impôts seront dus si l'administration établit que les matières imposables ont été livrées à la consommation en comprenant dans les prix de vente les droits dus au Trésor. »

M. Paul Doumer dans le rapport (1) qu'il a présenté au Sénat sur le projet de loi relatif au régime fiscal applicable dans les régions qui ont subi l'occupation ennemie donne de ce texte le commentaire suivant : « L'exonération, dit-il, en ce qui concerne les droits perçus par l'administration des douanes s'explique aisément.

1. Documents parlementaires. Sénat, année 1920. Annexe n° 580.

« Les droits de douane sont exigibles sur toute marchandise tarifée entrant en France ou en sortant. Cette règle n'a pu naturellement être observée pendant la guerre dans les régions envahies, l'occupation de ces territoires par l'ennemi ayant en fait supprimé temporairement la frontière entre la France et l'Allemagne. Or, il s'agit de taxes dont le caractère est essentiellement fugitif et qui doivent être perçues au moment où se produit le fait qui les rend exigibles. D'autre part, le fonctionnement des bureaux de douane dans les pays envahis a été presque partout complètement interrompu et les importations n'ont été soumises à aucun droit. Aujourd'hui la matière imposable a disparu et la recherche du redevable intéressé se heurterait à des difficultés presque insurmontables, à supposer qu'il y ait justice à le faire. Ce n'est pas, en effet, le déclarant souvent simple intermédiaire qui doit supporter la charge des droits exigibles à l'entrée, mais le consommateur. Il y aurait actuellement impossibilité d'identifier celui-ci.

« L'administration des douanes peut donc être autorisée à ne pas poursuivre les taxes éventuellement dues et dont la perception pourrait d'ailleurs être discutée.

« En matière de contributions indirectes, le recouvrement de l'impôt repose, d'une façon générale, sur une déclaration des contribuables ou sur une constatation des agents du fisc.

« Dans la partie du territoire qui a été envahie par l'ennemi les exercices d'une manière générale ont cessé et il n'y a plus eu déclaration ni constatation des faits de fabrication, de circulation ou de consommation qui donnent naissance à l'impôt indirect. On serait donc aujourd'hui dans l'impossibilité de recouvrer les droits consécutifs à des faits qui sont ignorés de l'administration. Cependant, dans quelques localités où les agents sont restés à leur poste, les redevables ont continué, au début de l'invasion, à faire leur déclaration et à subir les exercices.

« Il y aurait donc dans les régions envahies deux catégo-

ries de contribuables au regard de l'impôt indirect : les uns qui se sont conformés à la loi, les autres qui n'ont accompli aucune obligation. Par une singulière anomalie ces derniers ne pourraient être recherchés par le fisc ; les premiers au contraire seraient tenus d'acquitter les taxes sur le montant de leurs opérations.

« L'article premier du projet de loi déposé par le Gouvernement avait pour but de remédier à de telles conséquences : il disposait que les administrations des douanes et des contributions indirectes étaient autorisées à ne pas poursuivre le recouvrement des droits, même si le fait générateur de l'impôt avait été déclaré par les redevables ou constaté par les agents du fisc.

« Cependant, le Gouvernement avait mis comme réserve dans le projet que la décharge ne serait accordée envers les industriels et les commerçants qui avaient fait leur déclaration que si ceux-ci n'avaient pas compris dans leur prix de vente l'impôt qui, en principe, doit revenir au Trésor, et la preuve à faire à cet égard avait été laissée par le Gouvernement à la charge des intéressés. Mais la Chambre des députés estima que ceux-ci se trouveraient la plupart du temps dans l'impossibilité de fournir les justifications exigibles et elle a proposé de laisser à l'Etat le fardeau de la preuve.

« L'administration des finances n'a pas cru devoir insister pour l'adoption de son texte, en raison du peu d'importance des intérêts en jeu. Le nombre des déclarations faites pendant l'invasion est minime, en effet, et constitue l'exception. »

M. Doumer explique pour quelles raisons de fait les taxes de douane et les impôts indirects ne peuvent pas être réclamés aux habitants des régions dévastées. C'est pour lui une question d'opportunité. Mais il estime, ainsi que le Gouvernement, que ces taxes seraient dues en droit strict et qu'il faut un texte pour exonérer les contribuables.

Le texte primitif du gouvernement faisait une distinction

suivant que le fait générateur de l'impôt avait été soit déclaré, soit constaté et le cas où ce fait générateur n'avait été ni constaté ni déclaré. Dans le second cas, le contribuable ne devait rien quoiqu'il arrive, on le récompensait de son peu de zèle fiscal. Dans le premier cas, au contraire, en principe le contribuable était tenu de payer l'impôt. On l'exonérait cependant du paiement de cet impôt s'il lui était possible de démontrer qu'il avait vendu les objets soumis à l'impôt sans faire entrer dans le prix le montant de l'impôt.

Cette preuve aurait été la plupart du temps, sinon impossible, du moins très difficile. En effet, avec les variations de prix que nous avons connues pendant la période de guerre, variations qui étaient encore beaucoup plus considérables dans les régions envahies, il serait impossible d'établir le prix normal d'un objet et de savoir si le prix de vente de cet objet a été ou non majoré du montant de l'impôt. Cette preuve étant impossible dans la plupart des cas, on serait arrivé à ce résultat que tous les contribuables qui auraient eu le malheur de faire une déclaration auraient été soumis à l'impôt tandis que les autres y auraient échappé. C'est ce résultat inique que la Chambre des députés a voulu écarter et elle a bien fait. Elle a entendu cependant maintenir le droit théorique du fisc qui pourra réclamer le montant de l'impôt lorsque le fait générateur aura été déclaré ou constaté. « Si l'administration établit que les matières imposables ont été livrées à la consommation en comprenant dans les prix de vente les droits dus au Trésor. » Le texte de la Chambre garde le même système que celui du gouvernement avec cette seule différence que la charge de la preuve au lieu d'incomber au redevable incombe à l'administration. Mais l'administration, la plupart du temps, sera hors d'état de faire la preuve que les marchandises ont été vendues en comprenant le montant de l'impôt. Par conséquent ce texte ne fait que conserver un droit purement théorique à l'administration des finances. En fait, les taxes de douanes et les impôts indirects ne seront pas payés dans les régions ayant subi l'occupation de l'ennemi.

Il faut remarquer tout de suite d'autre part qu'alors que le texte primitif du projet du Gouvernement n'édicteait des dispositions spéciales que pour les régions qui auraient été envahies, le texte voté par la Chambre des députés est plus large, il vise les régions qui ont été envahies ou qui ont été situées sur la ligne de feu. Nous verrons plus tard, avec plus de détails, dans quel esprit cette modification a été introduite.

L'article 2 du projet du gouvernement prévoyait une série de délais pour permettre aux contribuables de faire certaines déclarations exigées par la loi. Voici ce texte :

« Article 2. — Il est accordé, à compter de la promulgation de la présente loi :

1° Un délai de dix-huit mois (18 mois) pour déclarer les successions qui se sont ouvertes entre le 1^{er} février 1914 et le 24 octobre 1919 inclusivement, sur le territoire des communes envahies par l'ennemi ou situées sur la ligne de feu ;

2° Un délai de six mois (6 mois) pour déclarer des biens meubles corporels et immeubles ou fonds de commerce situés sur les mêmes territoires et faisant partie de successions qui se sont ouvertes partout ailleurs entre le 1^{er} février 1914 et le 24 octobre 1919 inclusivement ;

3° Un délai de six mois (6 mois) pour soumettre aux formalités du timbre et de l'enregistrement les actes authentiques ou sous-seings privés, pièces et documents quelconques qui n'ont pas été soumis à ces formalités dans les mêmes territoires entre le 1^{er} août 1914 et le 24 octobre 1919 inclusivement ;

4° Un délai de six mois (6 mois) pour déclarer des mutations de propriété d'usufruit ou de jouissance entre vifs, à titre onéreux, ou à titre gratuit, survenu du 1^{er} mai 1914 au 24 octobre 1919 inclusivement et ayant pour objet des immeubles ou des fonds de commerce situés dans les communes sus-visées ;

5° Un délai d'une année (1 an) pour le règlement, par les sociétés, compagnies, entreprises, départements, com-

munes et établissements publics ayant leur siège sur les mêmes territoires, des taxes de timbre et de transmission venues à échéance entre le 1^{er} août 1914 et le 24 octobre 1919 inclusivement. »

L'exposé des motifs du projet du gouvernement justifie cette disposition de la manière suivante : « A la différence des impôts perçus sur rôles nominatifs et des taxes de consommation, la plupart des impôts dont la perception est confiée à l'administration de l'enregistrement ne sont pas établis sur les revenus annuels des contribuables nominativement désignés, ni sur des faits accidentels et fugitifs ; les impôts frappent généralement sans considération de la personne du redevable, des contrats ou des actes juridiques dont les effets se sont perpétués pendant l'occupation et subsistent encore après la libération des territoires envahis. A l'égard de ces divers impôts, qui comprennent notamment plusieurs catégories de droits de timbre, les droits d'enregistrement des actes assujettis à cette formalité, les droits de mutation entre vifs d'immeubles et de fonds de commerce, les droits de succession, la perception des droits, bien qu'ayant dû être différée à raison des circonstances, se justifie en équité, par la permanence de la situation juridique résultant des faits ou actes intervenus durant l'occupation ennemie et, en droit, par la promulgation des lois de Finances effectuée aussitôt après la libération des territoires envahis ou situés sur la ligne de feu.

« Il convient, toutefois, pour le recouvrement des impôts dont il s'agit, d'avoir égard aux circonstances et de concéder aux redevables des régions libérées tous les délais compatibles avec les légitimes intérêts du Trésor. »

Mais cet article fut également modifié par le vote de la Chambre des députés ; voici le texte voté à la Chambre des députés :

« Article 2. — Il est accordé, à compter de la promulgation de la présente loi :

1^o. Un délai de dix-huit mois (18 mois) pour déclarer les

successions qui se sont ouvertes entre le 1^{er} février 1914 et le 24 octobre 1919 inclusivement sur les territoires des communes envahies par l'ennemi ou situées sur la ligne de feu.

Pour les successions ouvertes au cours de la période commençant le 24 octobre 1919 et finissant un an après la date de la promulgation de la présente loi, le délai de déclaration est fixé à dix-huit mois à compter de la promulgation.

2°. Un délai de six mois (6 mois) pour déclarer les biens meubles corporels, immeubles ou fonds de commerce situés sur les mêmes territoires et les valeurs mobilières y déposées et faisant partie de successions qui se sont ouvertes partout ailleurs entre le 1^{er} février 1914 et la date de promulgation de la présente loi ;

3°. Un délai de six mois (6 mois) pour déclarer les valeurs mobilières déposées en Belgique et faisant partie de successions régies par la loi française qui se sont ouvertes en dehors des régions envahies entre le 1^{er} février 1914 et la date de la promulgation de la présente loi ;

4°. Un délai de six mois (6 mois) pour soumettre aux formalités du timbre et de l'enregistrement les actes authentiques ou sous-seings privés, pièces et documents quelconques qui n'ont pu être soumis à ces formalités dans les mêmes territoires entre le 1^{er} août 1914 et la date de la promulgation de la présente loi.

Toutefois, les écrits sous signatures privées rédigés sur le territoire des communes envahies ou situées sur la ligne de feu pendant la période comprise entre le 2 août 1914 et le 11 novembre 1918, et constatant soit des quittances de sommes d'argent, soit des reçus ou décharges d'objets, titres ou valeurs sont exonérés de l'impôt du timbre exigible en vertu des articles 18 et suivants de la loi du 23 août 1871, 28 de la loi du 15 juillet 1914 et 19 à 22 de la loi du 31 décembre 1917 et qui n'auraient pas été acquittés antérieurement à la promulgation de la présente loi ;

5°. Un délai de six mois (6 mois) pour déclarer les mutations de propriété d'usufruit ou de jouissance entre vifs, à

titre onéreux ou à titre gratuit, survenues du 1^{er} mai 1914 à la date de la promulgation de la présente loi et ayant pour objet des immeubles ou des fonds de commerce situés dans les communes survisées ;

6°. Un délai d'une année (1 an) pour le règlement par les Sociétés, Compagnies, Entreprises, départements, communes et établissements publics ayant leur siège sur les mêmes territoires, des taxes de timbre et de transmission venues à échéance entre le 1^{er} août 1914 et la date de promulgation de la présente loi, sous réserves des dispositions des articles ci-après. »

Les dispositions de cet article ont été édictées en vue d'accorder aux redevables des délais pour leur permettre de souscrire les déclarations de succession, de soumettre aux formalités du timbre et de l'enregistrement les actes authentiques en sous-seings privés, de déclarer les mutations de propriété ou de jouissance et d'effectuer le paiement des impôts de timbre et de transmission qui frappent des valeurs mobilières.

La Chambre des députés a modifié en plusieurs points le projet du Gouvernement dans un sens favorable aux intérêts des sinistrés.

Examinons chacun des paragraphes de cet article.

1° La Chambre des députés a ajouté au texte du paragraphe 1^{er} un nouvel alinéa tendant à faire bénéficier du délai de 18 mois accordé pour souscrire les déclarations de mutations par décès *les successions ouvertes au cours de la période commençant le 24 octobre 1919 et finissant un an après la promulgation de la loi.*

L'administration a fait remarquer ici qu'il y avait quelque chose d'excessif à accorder en cette matière un nouveau sursis aux redevables qui ont déjà recueilli depuis plus d'un an ou en recueillent encore, jusqu'à la promulgation de la loi, des valeurs donnant ouverture à un impôt que rien ne les empêche d'acquitter immédiatement et qu'ils ont la faculté de payer par fractions en vertu des articles 7 de la loi du 13 juillet

1911 et 35 de la loi du 25 juin 1920 ou même imputer sur leurs créances d'indemnité à laquelle peut leur donner droit, le cas échéant, leur qualité de sinistrés. La Chambre des députés n'a pas tenu compte des objections présentées au nom de l'Administration par le Ministre des Finances. La Commission des Finances du Sénat a été du même avis que la Chambre des députés et a adopté le texte voté par cette dernière.

Par conséquent, pour les successions ouvertes sur le territoire des communes envahies par l'ennemi ou situées sur la ligne de feu un délai de dix-huit mois est accordé pour déclarer la succession. Ce délai partira du jour de la promulgation de la loi pour les successions ouvertes entre le 1^{er} février 1914 et le 24 octobre 1919. Pour les successions qui ont été ouvertes au cours de la période commençant le 24 octobre 1919 et finissant un an après la date de la promulgation de la loi le délai commencera à courir du jour de la promulgation. Ce qui fait que ce délai pourra, dans ce cas, se trouver être très sensiblement inférieur à dix-huit mois. Il pourra descendre jusqu'à six mois, il suffit en effet de supposer une succession venant à s'ouvrir à la fin de l'année suivant la promulgation de la loi, le délai devra être calculé non pas du jour de l'ouverture de la succession, mais du jour de la promulgation, c'est-à-dire un an avant l'ouverture de la succession ce qui ramènera bien dans l'espèce le délai de dix-huit mois à un délai de six mois. Ce délai de dix-huit mois est un délai supplémentaire qui vient s'ajouter au délai ordinaire pendant lequel une succession peut être déclarée.

Il est à remarquer que cette mesure semble devoir être de nature à donner une très ample satisfaction aux intéressés. Ces derniers en effet, par l'organe de leurs représentants qualifiés (Assemblées délibérantes, Chambres de notaires) avaient simplement sollicité un délai de dix-huit mois à compter de la cessation des hostilités pour régler leur situation vis-à-vis du Trésor. D'autre part, il faut signaler que M. Doizy, député,

avait déposé le 17 juin 1919 une proposition de loi tendant à accorder un délai de dix-huit mois pour faire les déclarations de successions (1).

2° Dans le projet du Gouvernement les prorogations de délai n'étaient accordées que pour les mutations ou les actes intervenus et aux taxes de timbre et de transmission devenues exigibles pendant la période comprise entre le 1^{er} février 1914 ou le 1^{er} août 1914 suivant les cas et le 24 octobre 1919, date de la cessation des hostilités.

La Chambre des Députés a cru devoir étendre cette faveur aux mutations ou actes intervenus et aux taxes devenues exigibles depuis cette dernière date jusqu'à celle de la promulgation de la loi.

On peut dans une certaine mesure critiquer cette extension que rien ne justifiait. Les redevables sinistrés par suite de l'octroi de nouveaux délais auront la possibilité d'attendre pour régler leur situation au moyen d'une demande d'imputation, la veille même de l'expiration de ces délais, et ils bénéficieront pendant l'intervalle des intérêts afférents à leurs indemnités à partir du 11 novembre 1918.

3° Le troisième paragraphe a été ajouté par la Chambre des Députés, le royaume de Belgique est assimilé aux régions envahies françaises, il n'est pas nécessaire de s'appesantir sur cette disposition, elle se justifie d'elle-même.

4° Le paragraphe 4 contient un alinéa qui est dû à l'initiative parlementaire et qui exempte du timbre de quittance tous les écrits sous signatures privées passibles de cet impôt pendant la période comprise entre le 1^{er} août 1914 et le 11 novembre 1918.

5° Le paragraphe 5 qui se trouvait tel quel dans le projet du gouvernement ne suscite aucune observation.

6° Le paragraphe 6 n'a pas été modifié lui non plus par la Chambre des Députés. L'exposé des motifs du projet du gouvernement le justifie de la manière suivante : « Un délai

1. Documents parlementaires. Chambre des Députés, onzième législature, année, annexe n° 6317.

d'une année a paru nécessaire pour permettre aux Sociétés, Compagnies, Entreprises, Départements, Communes et Etablissements publics d'effectuer le règlement des taxes arriérées de timbre et de transmission dont ces collectivités restent redevables pour toute la période d'occupation. Ce règlement nécessitera, en effet, dans la plupart des cas, non seulement des calculs longs et compliqués, mais sans doute une réunion préalable de l'Assemblée générale des actionnaires ou de l'Assemblée délibérante de la collectivité débitrice, peut-être même la création de ressources spéciales. Eu égard à ces considérations, une prorogation de délais plus considérable paraît s'imposer. »

L'article 3 du projet du Gouvernement était également relatif à la perception des droits d'enregistrement. Il était ainsi conçu : « Article 3. L'administration de l'Enregistrement est autorisée à ne pas poursuivre le recouvrement de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers qui seraient dus dans les mêmes territoires par application des lois des 29 juin 1872, 29 mars 1914 et 31 juillet 1917 pendant la période durant laquelle les journaux officiels contenant la promulgation des lois de Finances n'étaient pas parvenus ; et qui n'aura pas été acquitté ou retenu par les personnes légalement tenues de cette obligation, ainsi que de tout impôt, qui n'aura pas été acquitté ou retenu et dont le fait générateur, s'étant produit sur les dits territoires et durant la même période, ne subsistait plus à la date à laquelle la perception de ces impôts a été de nouveau autorisée. »

L'exposé des motifs du projet du Gouvernement justifiait cette disposition par cette considération que pour l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières dont l'avance aurait dû être effectuée par les collectivités il n'est plus possible de revenir sur le passé. Le Gouvernement essayait d'assimiler cet impôt à un impôt direct. « Il ne constitue, dit l'exposé des motifs, ni un droit de timbre ni un droit d'enregistrement et bien que sa perception ne s'opère pas au moyen de rôles nominatifs, il participe essentiellement de la nature

des contributions directes en ce qu'il saisit directement une portion du revenu des citoyens. « D'autre part, continue l'exposé des motifs, le fait de la distribution ou de la mise en paiement des revenus ou intérêts qui seuls donne ouverture à l'impôt est lui-même un fait périodique et accidentel qui cesse d'exister dès lors que le paiement a été effectué. Il faut donc admettre que la promulgation tardive des lois de finances annuelles est demeurée impuissante à faire revivre, pour les années écoulées, la possibilité de recouvrer l'impôt non perçu pour toute la période pendant laquelle n'ont pu avoir lieu ou ont cessé de produire effet.

« Une règle identique doit d'ailleurs être appliquée en toute autre matière lorsque le fait générateur de l'impôt ne subsistait plus à la date où les lois de finances et les lois de crédits provisoires ont pu être promulguées dans les territoires libérés. Tel est le cas notamment pour les droits de timbre afférents soit à des affiches disparues lors de l'arrivée des journaux officiels, soit à des effets négociables ou non négociables émis et payés pendant l'occupation. En pareil cas le fait générateur de l'impôt n'existant plus lorsque la perception est devenue légalement possible, il n'y a pas lieu de revenir sur le passé. »

Le Gouvernement a le tort de soutenir que l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières a le caractère d'un impôt direct. Cela assurément peut se soutenir au point de vue économique et à ce point de vue il semble bien que ce soit là la vraie solution, mais au point de vue de notre droit fiscal français il n'en va pas de même. Il n'est pas douteux que l'impôt sur les revenus des valeurs mobilières ne présente aucun des caractères des impôts directs du droit fiscal français. En effet, ce qui est le critérium de l'impôt direct dans notre législation, c'est qu'il est perçu au moyen de rôles nominatifs. Or, l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières n'est pas perçu au moyen de rôles nominatifs, il ne peut donc pas être considéré comme un impôt direct.

Le texte du projet du Gouvernement a été remanié par

la Chambre des députés qui a adopté le texte suivant :

« Article 3. — L'administration de l'enregistrement est autorisée à ne pas poursuivre le recouvrement de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers qui seraient dus dans les mêmes territoires par application des lois des 29 juin 1872, 29 mars 1914 et 31 juillet 1917, pendant la période comprise entre le 2 août 1914 inclus et le 31 décembre 1918 inclus, et qui n'aura pas été acquitté ou retenu par les personnes légalement tenues de cette obligation, ainsi que de tout impôt qui n'aura pas été acquitté ou retenu et dont le fait générateur s'étant produit sur les dits territoires et durant la même période, ne subsistait plus à date du 1^{er} janvier 1919.

« Par dérogation aux article 11 de la loi du 30 décembre 1916 et 50 de la loi du 25 juin 1920, la taxe sur le revenu n'est exigible qu'au taux de 4 0/0 sur les dividendes distribués postérieurement au 1^{er} janvier 1919 par les Sociétés dont le siège social ou le principal établissement s'est trouvé dans les mêmes territoires, lorsque ces dividendes s'appliquent à des exercices pour lesquels la répartition aurait dû, en vertu des statuts sociaux être normalement opérée antérieurement au 1^{er} janvier 1917. Il en sera de même en ce qui concerne la taxe relative aux intérêts payables aux obligataires ou créanciers.

« Les sociétés se trouvant dans les conditions ci-dessus seront dispensées de la taxe de transmission sur les titres au porteur pour la durée pendant laquelle, du fait de l'occupation, elles n'ont pas fait de bénéfices permettant la distribution d'un dividende, et cela jusqu'à la promulgation de la présente loi. »

Il importe de remarquer que dans le texte du projet du Gouvernement aussi bien que dans le texte adopté par la Chambre des députés on a pris soin d'écarter l'application de la loi du 31 juillet 1917. On n'aurait pas eu besoin, semble-t-il, d'écarter l'application de ce texte s'il n'avait pas été applicable dans les régions ayant subi l'occupation de l'ennemi. Cette disposition est donc en opposition avec le

principe admis suivant lequel les lois établissant des impôts nouveaux ne sont pas applicables dans les régions ayant subi l'occupation de l'ennemi.

Le premier alinéa de l'article 3 adopté par la Chambre des députés est à peu près semblable à l'article 3 du projet du gouvernement. Au début le membre de phrase, *pendant la période durant laquelle les journaux officiels contenant la promulgation des lois de finances n'étaient pas parvenus*, qui se trouve dans le texte du gouvernement est remplacé dans le texte de la Chambre des députés par ce membre de phrase « pendant la période comprise entre le 2 août 1914 inclus et le 31 décembre 1920 inclus ». A la fin de l'alinéa dans le texte de la Chambre des députés, « à la date du 1^{er} janvier 1919 », au lieu « à la date à laquelle la perception de ces impôts a été de nouveau autorisée », qui se trouvait dans le texte du gouvernement.

Cet alinéa a pour but de permettre à l'administration de ne pas réclamer les impôts assis sur des faits purement passagers, lorsque ces faits se sont produits pendant l'occupation ennemie et qu'ils avaient cessé d'exister au moment où cette occupation a pris fin.

« Parmi les impôts qu'elle vise, dit M. Paul Doumer dans son rapport, se trouve en premier lieu la taxe sur le revenu des valeurs mobilières qui a son assiette dans le fait de la mise en paiement de dividendes ou d'arrérages. Le timbre des affiches est dans le même cas, il en est de même encore, notamment, du timbre des effets de commerce qui ont été émis avant le 1^{er} janvier 1919.

« Il est vrai que, strictement, l'on pourrait dire que l'exonération ne se justifierait que limitée à la période pendant laquelle les journaux officiels n'ont pu parvenir et ou, par conséquent, les lois de finances n'ont pas été promulguées. Mais, ainsi restreinte, l'exemption ne bénéficierait pas aux localités qui ont été dévastées sans avoir été envahies ou qui n'ont été envahies, comme Reims, que pendant quelques jours. En outre, il est préférable pour éviter des

complications et des différences de traitement qui pourraient sembler inexplicables, d'adopter pour le commencement et la fin de la période pendant laquelle les impôts ne seraient pas exigés, les dates conformes des 2 août 1914 et 1^{er} janvier 1919. »

La Chambre des Députés a ajouté un deuxième alinéa au texte primitif de l'article 3. Cet alinéa dispose que : « Par dérogation aux articles 11 de la loi du 30 décembre 1916 et 50 de la loi du 25 juin 1920, la taxe sur le revenu n'est exigible qu'au taux de 4 o/o sur les dividendes distribués postérieurement au 1^{er} janvier 1919 par les Sociétés dont le siège social où le principal établissement s'est trouvé dans les territoires envahis, lorsque ces dividendes à des exercices pour lesquels la répartition aurait dû être normalement opérée antérieurement au 1^{er} janvier 1917 » et ajoutant qu' « il en sera de même en ce qui concerne la taxe relative aux intérêts payables aux obligataires ou créanciers ».

Le fait qui donne lieu à la taxe est la mise en distribution d'un dividende sans que l'on ait à tenir compte de la période, pendant laquelle les produits ont été réalisés. Les dividendes, d'autre part, ne sont mis en paiement que par la délibération de l'Assemblée des actionnaires fixant le montant du dividende à distribuer.

Pour les sociétés ayant leur siège en pays envahi, il a été impossible de réunir les actionnaires et par conséquent de mettre leurs dividendes en paiement. Il serait résulté de là que ces dividendes qui n'auraient été imposés qu'au taux de 4 o/o s'ils avaient pu être fixés et mis en distribution normalement, se verraient, du fait de la guerre, imposés à 5 o/o ou à 10 o/o suivant que les assemblées d'actionnaires n'ont pu avoir lieu qu'après le 31 décembre 1916 ou après le 25 juin 1920, dates des lois qui ont successivement élevé le taux de l'impôt à ces chiffres respectifs. C'est cette injustice que la Chambre des Députés a voulu écarter.

Il convient de remarquer que la dernière phrase de cet

alinéa qui étend l'application de la disposition aux intérêts des obligations n'était pas nécessaire. Pour les intérêts des obligations le tarif applicable est déterminé par la date de l'échéance, par conséquent les intérêts des obligations échues antérieurement à la loi de 1916 reste toujours passible du tarif de 4 o/o.

La Chambre des Députés a cru devoir ajouter un autre alinéa qui a pour but de dispenser les sociétés du paiement de la taxe de transmission sur les titres au porteur pendant la durée pour laquelle, du fait de l'occupation, elles n'ont pas fait de bénéfices permettant la distribution de dividende.

L'article 4 du projet du Gouvernement était ainsi conçu ;

« Article 4. — Pour la liquidation des droits d'échange et de mutation à titre gratuit, soit entre-vifs, soit par décès, sur des actes ou mutations intervenus depuis le 1^{er} août 1914 jusqu'au 11 novembre 1918, et généralement dans tous les cas où la liquidation des droits d'enregistrement applicables à des actes passés durant la même période nécessite une déclaration estimative des parties, les biens meubles corporels, les fonds de commerce et les immeubles détruits ou endommagés par les faits de guerre, pourront être évalués en capital, et, quelle que soit l'époque de la destruction du dommage, d'après leur état au 11 novembre 1918, sous réserve du contrôle de l'administration.

« En pareil cas, la portion d'indemnité représentative de la perte subie à l'exclusion de celle relative aux frais supplémentaires de reconstruction, devra faire l'objet, s'il y a lieu, et sous la sanction édictée à l'article 12 de la loi du 8 avril 1910, d'une déclaration complémentaire avec paiement du reliquat d'impôt exigible, dans les six mois de la décision définitive fixant le montant de cette indemnité. »

D'après la législation en vigueur pour la perception de l'impôt, en matière d'échange, de donation entre vifs et de mutation par décès, les immeubles auraient dû être évalués, d'après leur état, à la date de la mutation et en prenant pour base le revenu multiplié par 20 pour les immeubles

urbains et par 25 pour les immeubles ruraux (article 15 n° 7 de la loi du 22 frimaire an VII et article 2 de la loi du 21 juin 1875). Les meubles à défaut d'inventaires ou de vente publique, dans les deux années du décès, auraient dû être évalués en prenant 33 o/o des estimations faites dans les polices d'assurances (article 11, 3 de la loi du 25 février 1901).

Il ne semblait pas désirable que ces bases d'évaluation fussent maintenues, leur maintien aurait entraîné des injustices. Le projet du Gouvernement étendait à tous ces cas le système d'évaluation en capital qui est devenu la règle pour les immeubles depuis la loi du 27 mai 1918. Le projet du Gouvernement fixait la date du 11 novembre pour l'évaluation de la valeur des biens lorsque cette évaluation est requise. En effet, à partir de cette date les dommages ne peuvent plus résulter de faits de guerre.

Le second alinéa prévoyait le cas où, conformément à la loi du 17 avril 1919 sur les réparations des dommages de guerre, il serait allouée une indemnité en représentation de la perte subie et obligeait dans ce cas les redevables à acquitter ultérieurement l'impôt exigible. La portion d'indemnité afférente aux frais supplémentaires de reconstruction devait être laissée de côté.

La Chambre des députés a modifié considérablement le texte du gouvernement et elle a adopté le texte suivant :

« Article 4. — Pour la liquidation des droits d'échange et de mutation à titre gratuit, soit entre vifs, soit par décès, sur des actes ou mutations intervenues depuis le 1^{er} août 1914 jusqu'à la date de la promulgation de la présente loi, et généralement dans tous les cas où la liquidation des droits nécessite une déclaration estimative des parties, les biens, meubles corporels et les immeubles détruits ou endommagés par les faits de guerre pourront être évalués au choix des intéressés et quelle que soit l'époque de la destruction ou du dommage selon les deux modes ci-après :

1° Soit d'après leur état au 1^{er} août 1914 et d'après les

règles en vigueur à la même date pour la liquidation et le contrôle de l'impôt.

2° Soit d'après leur état au 11 novembre 1918 et l'appréciation en valeur vénale qui en sera faite à cette même date, sous réserve du contrôle de l'administration.

« Dans cette dernière alternative, la portion d'indemnité représentative de la perte subie, à l'exclusion de celle relative aux frais supplémentaires de reconstruction, devra faire l'objet, s'il y a lieu, sous la sanction édictée par l'article 12 de la loi du 8 avril 1910, d'une déclaration complémentaire, avec paiement du reliquat d'impôt exigible dans les six mois de la décision définitive fixant le montant de cette indemnité.

« Les fonds de commerce endommagés ou non, situés dans les mêmes territoires, objets d'un acte ou d'une mutation intervenus depuis le 1^{er} août 1914 jusqu'au 11 novembre 1918 seront évalués d'après leur état au 11 novembre 1918.

« Les perceptions effectuées d'après les bases d'évaluations ordinaires sur les actes ou mutations déjà assujettis à la formalité avant la promulgation de la loi pourront aussi être revisées, tant au profit des contribuables, sur leur demande, qu'au profit du Trésor, pendant un délai de six mois à compter de cette promulgation. »

Ce texte laisse aux intéressés le choix entre deux alternatives : il peuvent évaluer leurs biens soit d'après leur état au 1^{er} août 1914 en suivant les règles qui étaient en vigueur à cette date ou bien encore d'après leur état au 11 novembre 1918, avec l'obligation pour les redevables de souscrire une déclaration complémentaire pour le cas où la portion d'indemnité de la perte subie, à l'exclusion de celle relative aux frais supplémentaires de reconstruction, serait supérieure aux évaluations contenues dans la déclaration.

Pour ce qui est des fonds de commerce, la Chambre des députés les a laissés sous le régime spécial qui avait été envisagé à l'origine pour les immeubles eux-mêmes ; ils seront évalués en toute hypothèse qu'ils aient été endom-

magés ou non, d'après leur état au 11 novembre 1918.

« Cette exception, dit M. Doumer, semble établie à juste titre car la date du 11 novembre convient seule pour l'appréciation de cette nature de biens, dont la valeur a subi, soit au cours de la guerre, soit depuis lors, des fluctuations beaucoup plus considérables que tous les autres. »

Il faut noter enfin, que le dernier alinéa de l'article 4 du texte voté par la Chambre des députés, prévoit la révision des perceptions qui auront été effectuées sous l'empire des règles ordinaires avant la promulgation de la loi. Cette révision pourra avoir lieu soit au profit du fisc, soit au profit des contribuables.

Dans le projet du Gouvernement, rien n'avait été prévu relativement aux impôts directs, c'est cette lacune que vient combler l'article 5 du projet voté par la Chambre des députés. Ce texte est ainsi conçu :

« Article 5. — Les comptables du Trésor ne poursuivront pas le recouvrement des contributions directes et des taxes assimilées, établies au profit de l'Etat, ni des centimes additionnels, départementaux ou communaux, qui resteront dus pour l'année 1914. Les sommes versées depuis le 11 novembre 1918 seront appliquées aux rôles postérieurs.

« Il ne sera dû pour l'année 1919 aucun impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, sur les bénéfices de l'exploitation agricole, sur les traitements et salaires, sur les pensions et rentes viagères et sur les bénéfices des professions non commerciales, non plus que sur le revenu global.

« Par mesure transitoire, l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, l'impôt sur les traitements et les salaires, sur les pensions et rentes viagères et l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales dus au titre des années 1920 et 1923, seront établis en majorant de 100 0/0 pour 1920, de 75 0/0 pour 1921, de 50 0/0 pour 1922 et de 25 0/0 pour 1923, le montant des exemptions totales ainsi que les limites des déductions partielles applicables pour le calcul de l'impôt.

« En ce qui concerne l'établissement de l'impôt général sur le revenu pour les mêmes années, les déductions autorisées par l'article 12 de la loi du 15 juillet 1914, modifié par l'article 7 de la loi du 25 juin 1920, ainsi que la fraction du revenu qui, défalcation faite de ces déductions est totalement exonérée de l'impôt seront pour chacune des dites années, respectivement majorées dans les mêmes proportions.

« L'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole restera fixé conformément aux dispositions de l'article 2 de la loi du 25 juin 1920 pour les terrains qui y sont visés et conformément aux règles des paragraphes précédents pour les autres terrains.

« Sont exclus toutefois du bénéfice des dispositions du paragraphe 2 et des majorations prévues aux troisième et quatrième paragraphes du présent article les contribuables qui, pour une période quelconque d'imposition, auront été soumis à la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre.

« En sont également exclus les contribuables ou leurs ayants-droit qui n'étaient pas avant la guerre domiciliés dans les régions qui ont été occupées par l'ennemi ou situées sur la ligne de feu. »

Le premier alinéa de cet article 4 exempte les contribuables des régions libérées des impôts qu'ils devaient pour l'année 1914. Il s'agit des contributions directes, des taxes assimilées, ainsi que des centimes additionnels départementaux et communaux. Les sommes qui ont été versées sur ces rôles depuis le 11 novembre 1918 seront imputées sur les rôles postérieurs. Il y a là une sorte de restitution qui n'est peut-être pas très conforme aux principes généraux du droit fiscal mais qui est bien conforme à l'équité. Seront exclus de ce bénéfice cependant les personnes assujetties à la contribution extraordinaire de guerre.

En ce qui concerne les impôts nouveaux sur les revenus (impôts cédulaires et impôt général), la disposition adop-

tée étend, aux impôts dus au titre de l'année 1919, c'est-à-dire établi, sur les revenus de 1918, l'exonération dont les contribuables des régions envahies bénéficient pour les années 1915 à 1918, en vertu de la législation existante, la Chambre de Commerce de Lille a voulu interpréter ce texte en ce sens qu'il exemptait d'impositions les revenus réalisés en 1919.

« Cela n'est pas soutenable, dit M. Doumer. L'expression « il ne sera dû pour l'année 1919 aucun impôt... » signifie bien qu'il s'agit des impôts de l'année 1919 et non pas de l'année 1920. Que ces impôts soient calculés sur les bénéfices de l'année antérieure, puisque l'on ne peut connaître les bénéfices de l'année en cours lorsqu'on établit les rôles, cela ne veut pas dire que ce ne soit pas *pour l'année en cours* que ces impôts sont dûs. »

L'administration des contributions directes a rédigé sur la question la note suivante :

« Les impôts dus pour une année déterminée étant établis d'après les revenus réalisés au cours de l'année précédente, il n'est pas douteux qu'en décidant que, dans les régions libérées, les dits impôts ne seraient pas « dus pour 1919 », la Chambre des députés a entendu nettement et sans que le texte qu'elle a adopté puisse donner lieu à contestation viser les impôts perçus au titre de l'année 1919 et, par conséquent, basés sur les revenus de 1918.

« Le troisième paragraphe de l'article en question justifierait d'ailleurs, s'il en était besoin, cette interprétation. La disposition qui fait l'objet de ce paragraphe institue, en effet, dans les régions libérées, un régime transitoire en ce qui concerne les impôts sur le revenu « dus au titre des années 1920 à 1923 ».

« Dès l'instant qu'elle a prévu un mode spécial d'établissement pour les impôts de 1920, il est évident que la Chambre des députés n'a pas eu l'intention de décider que ces impôts ne seraient pas dus dans les régions libérées.

« Au fond, d'ailleurs, il n'y a pas de motif et il serait con-

traire à l'équité d'exempter les contribuables des régions envahies des impôts afférents à l'année 1920.

« L'exonération édictée en leur faveur pour 1919 se justifie, en effet, par ce fait que les impôts dus au titre de ladite année sont établis sur les revenus de 1918 et que, l'année 1918 étant encore une année d'occupation, les intéressés ont été privés de leurs revenus ou que ceux-ci ont été entièrement absorbés par les charges de toutes sortes dues à la présence de l'ennemi.

« Les mêmes raisons ne subsistent pas pour 1920. Si des contribuables des régions libérées n'ont pas réalisé de revenus en 1919, ils seront affranchis de l'impôt par l'application même du principe ci-dessus rappelé, qui régit notre nouveau système fiscal. Si, au contraire, ils ont perçu des revenus en 1919, il n'est que juste de leur demander de contribuer, au même titre que, les autres citoyens et pour leur quote-part, aux charges de la nation. On ne saurait en effet porter atteinte au principe de l'égalité des citoyens devant l'impôt et il serait inadmissible que jouissant du même revenu et se trouvant dans une situation de famille identique, deux contribuables fussent traités différemment suivant qu'ils résident dans deux régions différentes de la France.

« Il est à remarquer d'ailleurs qu'au cours de la discussion devant la Chambre, MM. Delesalle et Lefèvre ont déposé un amendement tendant à établir un régime de faveur à l'égard des commerçants et industriels des régions libérées. En écartant cet amendement, ainsi d'ailleurs que le lui demandait le rapporteur du projet, la Chambre a nettement manifesté son intention de s'en tenir au principe de l'égalité fiscale.

« On pourrait objecter, il est vrai, que le projet soumis aux délibérations du Sénat prévoit un régime transitoire pour l'établissement des impôts cédulaires dans les départements atteints par l'invasion. Mais ce régime n'institue pas un traitement de faveurs pour les habitants des pays envahis et, en l'établissement, la Chambre s'est

inspirée de considérations d'un ordre tout différent et des plus justifiées. Le système adopté consiste, en effet, dans un relèvement temporaire du montant des abattements à la base fixés par la législation en vigueur pour le calcul des différents impôts. Ces abattements n'ont, comme on le sait, d'autre but que d'affranchir de l'impôt les sommes considérées comme représentant le minimum nécessaire à l'existence et c'est précisément parce que le prix de la vie a augmenté du fait de la guerre que la loi du 25 juin 1920 a réhaussé les limites d'exemption fixées par la loi du 31 juillet 1917. Or, il n'est pas douteux que, dans les régions envahies, le prix de toutes choses est plus élevé que dans les autres départements et cette situation ne disparaîtra qu'au bout de quelque temps. Il n'est donc que légitime de tenir compte de ces circonstances particulières et la proportion dans laquelle la Chambre l'a fait paraître raisonnable.

« On ajoutera que si les intéressés ont vu leurs charges s'accroître du fait de l'occupation ennemie, du fait par exemple d'emprunts qu'ils auraient dû contracter, ils sont légalement admis à en tenir compte pour la détermination de leurs revenus, en déduisant notamment les intérêts des capitaux empruntés par eux. Les articles 10 de la loi du 15 juillet 1914, 3 du décret du 17 janvier 1917, 4, 24, etc..., de la loi du 31 juillet 1917 leur donnent toutes garanties à cet égard.

« En définitive, étant donnée la forme dans laquelle il est rédigé, le deuxième paragraphe de l'article 5 du projet soumis au Sénat vise, sans qu'il puisse y avoir le moindre doute à ce sujet, les impôts dus, au titre de 1919, à raison des revenus de 1918 et, au fond, il ne peut équitablement ni raisonnablement viser les impôts dus pour 1920 sur les revenus de 1919. »

Pour tenir compte des charges particulières qui incombent aux contribuables des régions envahies, le texte voté par la Chambre des députés institue en leur faveur un régime transitoire à partir de 1920.

Le montant des exemptions totales et les limites des déduc-

tions partielles applicables pour le calcul des impôts cédulaires sur les bénéfices industriels et commerciaux, sur les traitements et salaires, les pensions et les rentes viagères et sur les bénéfices des professions non commerciales seront majorées de 100 0/0 pour 1920, de 75 0/0 pour 1921, de 50 0/0 pour 1922 et de 25 0/0 pour 1923.

Pour ce qui est du calcul de l'impôt général, les déductions accordées en raison de la situation et des charges de famille, ainsi que la fraction du revenu qui, défaction faite de ces déductions, est totalement exonéré de l'impôt, seront pour chacune des années 1920 et 1923 respectivement majorées dans les mêmes proportions. Ainsi, en ce qui touche notamment l'année 1920, l'impôt général dû à raison des revenus réalisés en 1919, sera établi en déduisant 6.000 francs pour les contribuables mariés, au lieu de 3.000 ; 4.000 par enfant mineur à la charge des redevables, au lieu de 2.000 plus 12.000 à titre de minimum d'exemption, au lieu de 6.000.

Pour ce qui est de l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole « il sera établi, dit M. Doumer, conformément aux dispositions de l'article 2 de la loi du 25 juin 1920 pour les terrains qui y sont visés, c'est-à-dire pour les terrains de la zone dévastée telle qu'elle a été délimitée par l'arrêté du 12 août 1919 ; il sera établi suivant les règles applicables aux autres impôts cédulaires pour les terrains ne rentrant pas dans cette catégorie ».

Comme cela est prévu par l'article 2 de la loi du 25 juin 1920, pour les terrains portant ou ayant porté des récoltes depuis leur remise en culture, le bénéfice imposable sera déterminé en appliquant à la valeur locative des coefficients spéciaux qui, pour 1920, sont égaux au quart de ceux dont il est fait application dans le reste de la France, et qui, pour les années suivantes, seront fixées par les lois de finances ou par des lois spéciales. D'autre part, pour ces mêmes terrains, l'impôt sera calculé en pratiquant les abattements prévus par l'article 18 de la loi du 31 juillet 1917, modifié

par l'article premier de la loi du 25 juin 1920, c'est-à-dire en négligeant la fraction du bénéfice inférieur à 1.500 francs et en comptant par moitié la fraction comprise entre 1.500 et 4.000 francs, le surplus étant retenu pour son intégralité.

Seront exonérés de l'impôt les terrains incultes du fait de la guerre et ceux qui porteront leur première récolte après un an, au moins, d'abandon.

Pour ce qui est des autres terrains leur bénéfice imposable sera déterminé suivant les règles du droit commun ; mais pour le calcul de l'impôt la somme totalement exemptée et la fraction du bénéfice à compter pour moitié seront majorées dans les mêmes proportions que pour les impôts cédulaires.

Sont exclus de ce bénéfice : « 1° les contribuables qui, pour une période quelconque d'imposition auront été assujettis à la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre ; 2° les contribuables ou leurs ayants droit qui n'étaient pas, avant la guerre, domiciliés dans les régions qui ont subi l'occupation ennemie ou se sont trouvés situés dans la ligne de feu ».

L'article 6 du projet voté par la Chambre des députés est relatif à la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre. Nous l'étudierons dans le chapitre III.

L'article 7 du projet de la Chambre des députés est ainsi conçu :

« Article 7. — Pour l'application de la présente loi, les territoires des communes envahies par l'ennemi ou situées sur la ligne de feu sera déterminés par décret. »

Ce texte reproduit l'article 5 du projet du gouvernement, cette disposition s'explique d'elle-même. Seul le Gouvernement est en mesure d'apprécier les régions qui doivent être soumises au régime fiscal spécial établi par la loi. Il y aura là cependant un pouvoir arbitraire pour le Gouvernement, cela est regrettable. Il eût été préférable, à notre avis, d'exiger pour cette délimitation un décret rendu après avis du Conseil d'Etat.

Le montant des coupons, intérêts ou dividendes des actions ou obligations négociables atteint par la prescription quinquennale édictée par l'article 2277 est attribué à l'Etat par l'article 111 de la loi du 25 juin 1920.

Pour empêcher que cette disposition puisse porter préjudice aux habitants des régions libérées qui ont dû abandonner leurs titres avant leur évacuation et qui n'ont pu toucher leurs coupons pendant toute la durée de la guerre, l'article 8 du texte voté par la Chambre écarte dans cette hypothèse l'application de l'article 111 de la loi du 25 juin 1920.

Ce texte est ainsi conçu :

« Article 8. — Par dérogation aux articles 2 du décret du 10 août 1914, 3 de la loi du 4 juillet 1915 et 111 de la loi du 25 juin 1920 la prescription des coupons, intérêts et dividendes non prescrits au 1^{er} août 1914, mais qui le seraient, d'après les dispositions en vigueur, avant le 1^{er} janvier 1922, ne sera acquise qu'à la dite date du 1^{er} janvier 1922 pour toutes les valeurs mobilières appartenant, avant le 1^{er} août 1914, aux habitants des régions occupées qui seront demeurés dans ces régions pendant l'occupation ou qui, eux-mêmes évacués, ont été contraints d'y laisser leurs valeurs.

« Le même délai de prorogation s'appliquera aux valeurs dépendant de successions dans lesquelles ces mêmes personnes sont intéressées.

« La preuve de ces faits sera établie au moyen d'un acte de notoriété délivré sans frais par le juge de Paix du domicile des demandeurs. »

Il était équitable que les mesures édictées par ce texte fussent étendues aux porteurs des titres émis par des collectivités situées dans les régions libérées et qui n'ont pu toucher les intérêts ou dividendes de leurs valeurs jusqu'à la fin des hostilités. C'est le but de l'article 9 de ce projet, il est ainsi conçu :

« Article 9. — Bénéficieront également de la suspension de la prescription jusqu'au 1^{er} janvier 1922, quel que soit le

domicile de l'ayant droit, les détenteurs de coupons, intérêts et dividendes de valeurs mobilières émises par les départements, communes et toutes sociétés ou collectivités qui avaient leur siège ou leur principal établissement dans les régions envahies par l'ennemi. »

Tel est le texte qui a été adopté par la Chambre des députés. Il n'est pas parfait, mais il est souhaitable qu'il se change au plus tôt en texte législatif, pour permettre aux populations des régions envahies de sortir de l'incertitude où elles se trouvent.

CHAPITRE III

Application de la contribution sur les bénéfices de guerre dans les régions qui ont subi l'occupation ennemie

I

L'article 13 de la loi du 25 juin 1920 dispose « que ne seront pas soumises à la contribution extraordinaire pour les bénéfices réalisés depuis le 11 novembre 1918, si elles n'ont pas produit antérieurement des bénéfices donnant lieu à l'application de cette contribution ;

2° Les entreprises situées dans les régions qui ont été envahies ou qui, s'étant trouvées dans la zone des opérations militaires ont été arrêtées pendant six mois consécutif au moins du fait des dites opérations ; ... »

D'après ce texte, les entreprises qui se trouvent dans les régions qui ont été envahies ou qui ont été dans la zone des opérations militaires ne seront pas soumises à la contribution sur les bénéfices de guerre pour les bénéfices réalisés depuis le 11 novembre 1918 jusqu'au 30 juin 1920 sous les conditions suivantes :

1° « Que ces entreprises n'aient pas produit antérieurement au 11 novembre 1918 des bénéfices donnant lieu à la taxe sur les bénéfices de guerre ;

2° Que ces entreprises aient été arrêtées pendant six mois consécutifs au moins du fait des dites opérations ».

Pour satisfaire à cette dernière condition, il faut assuré-

ment que l'entreprise ait entièrement cessé de fonctionner pendant une période de six mois. Il faut de plus que cette suspension ait eu pour origine les opérations militaires elles-mêmes.

Pour ce qui est de la première condition, elle est bien moins claire et elle est plus difficile à expliquer. Nous savons que d'après le système admis unanimement les lois fiscales votées pendant l'occupation ne doivent pas s'appliquer dans les régions envahies pour la période de l'invasion puisqu'elles n'y ont pas été régulièrement publiées. Par conséquent, la contribution sur les bénéfices supplémentaires de guerre votée pendant la guerre, ne s'appliquait pas dans les régions libérées ; mais si on lit avec attention le texte de l'article 13 de la loi du 25 juin 1920 on voit que les entreprises ne seront pas soumises à la contribution des bénéfices de guerre pour des bénéfices supplémentaires réalisés du 11 novembre 1918 au 30 juin 1920, si elles n'ont pas produit de bénéfices donnant lieu à l'application de la taxe sur les bénéfices supplémentaires de guerre avant le 11 novembre 1918.

De ce texte on pourrait inférer par un argument *a contrario* que la contribution sur les bénéfices supplémentaires de guerre est applicable dans les régions envahies pour la période antérieure au 11 novembre 1918. En effet, ce texte prévoit une mesure de faveur pour le cas où une entreprise n'aurait pas pu dans cette période être soumise à la taxe sur les bénéfices supplémentaires, c'est donc qu'il admet implicitement que pendant cette période cette taxe était applicable dans les régions envahies.

Peuvent seuls se prévaloir du bénéfice de cette disposition, les exploitants d'usines ruinées par l'occupation ennemie ou fermées pendant six mois par suite des opérations de guerre qui ont reconstitué leurs entreprises dans leur régions d'origine, à l'exclusion de ceux qui se sont réinstallés à l'intérieur du territoire en dehors de la zone dévastée.

Dans la deuxième séance du 28 avril 1920 (*J. off.* du 29

avril, p. 1449 col. 3) à la Chambre des députés, M. Desjardins, avait proposé par voie d'amendement d'assimiler ces deux catégories d'exploitants, et d'admettre au même traitement de faveur les entreprises de la zone dévastée « soit qu'elles aient été maintenues dans leur région d'origine, soit qu'elles aient été transférées depuis le 11 novembre 1918 en France non occupée ».

« Vous avez oublié, fit observer à ce sujet, M. Desjardins, une catégorie d'industriels et de commerçants, ceux qui se trouvaient dans les régions envahies par l'ennemi pendant toute la durée de la guerre et qui, au lendemain de l'armistice, sont revenus des confins du Nord de la Belgique et, parfois des prisons d'Allemagne. Ils sont rentrés pour voir les ruines de leurs anciennes exploitations. Ne pouvant pas les remettre en activité, ils ont été obligés de les reconstituer en dehors de la zone dévastée. C'est en leur faveur que je vous demande d'étendre le bénéfice de l'article 13. »

Cet amendement auquel le ministre des Finances et le Rapporteur général regrettèrent de ne pouvoir acquiescer fut rejeté par la Chambre des députés.

Il est donc certain que les commerçants ou industriels qui ayant du abandonner leurs entreprises en zone envahie ou dévastée, les ont reconstituées en territoires non occupés ne peuvent pas invoquer les dispositions de l'article 13.

2° Cependant, il ne s'ensuit pas qu'ils soient déchus de tout droit à l'exemption de l'impôt. Cette exemption leur est acquise si conformément au paragraphe 4 du même article, ils établissent que leur déficit par rapport au bénéfice normal, du 1^{er} août 1914 au 31 décembre 1918, excède les bénéfices supplémentaires par eux réalisés en 1919 et 1920.

II

L'article 6 du projet voté par la Chambre des députés relativement au régime fiscal des régions envahies traité

également de la question de la contribution sur les bénéfices de guerre. Il est ainsi conçu :

« Article 6. — Pour la fixation du bénéfice normal d'avant-guerre, ainsi que pour celle des capitaux employés dans leurs entreprises d'avant-guerre, en vue de l'application de la loi du 1^{er} juillet 1916, les patentés des pays envahis ou dévastés, dont les livres et les papiers ont, en tout ou partie, disparus, pourront avoir recours à tous les moyens de preuve.

« S'il leur est impossible d'établir le produit net même d'un seul des trois exercices antérieurs au 1^{er} août 1914, le bénéfice normal pourra être calculé sur le chiffre d'affaires, multiplié par le coefficient moyen servant à la détermination de l'impôt cédulaire ou par l'intérêt de 6 o/o (8 o/o à partir du 1^{er} janvier 1917) des capitaux employés dans l'entreprise d'avant-guerre. »

Suivant le droit commun, les contribuables passibles de l'impôt sur les bénéfices de guerre qui entendent évaluer leur bénéfice normal d'après le produit effectif de leurs exercices d'avant-guerre, doivent fournir à ce sujet les justifications nécessaires. Si ces justifications ne peuvent pas être produites le bénéfice normal doit être évalué soit à 5.000 francs et à trente fois le bénéfice de la patente, soit à 6 o/o (8 o/o à partir du 1^{er} janvier 1917) des capitaux engagés dans leur entreprise au cours de la période d'imposition envisagée.

De nombreux patentés des pays envahis ou dévastés, ayant perdu leurs livres de comptabilité les forfaits légaux ne pourraient dans certains cas ne constituer qu'une évaluation insuffisante du bénéfice effectivement réalisé.

Grâce aux dispositions de l'article 6 de ce projet, les patentés dont les livres ou papiers ont en tout ou partie disparus pourront en vue de la fixation de leur bénéfice normal avoir recours à tous moyens de preuve. Il en sera de même en ce qui concerne la détermination des capitaux engagés dans leur entreprise d'avant-guerre pour l'application des disposi-

tions de l'article 3 de la loi du 1^{er} juillet 1916 qui les autorisent à déduire de leurs bénéfices supplémentaires l'intérêt de ces capitaux ainsi que l'amortissement habituel.

D'autre part, quand les intéressés ne pourront pas établir le produit net, même d'un seul des trois exercices antérieurs au 1^{er} août 1914, leur bénéfice normal pourra être calculé, soit en appliquant à leur chiffre d'affaires le coefficient moyen qui est prévu en ce qui concerne leur profession pour l'évaluation des bénéfices en vue de l'établissement de l'impôt cédulaire soit d'après l'intérêt à 6 o/o (8 o/o à partir du 1^{er} janvier 1917) des capitaux employés dans leur entreprise d'avant-guerre.

Le texte ne précise pas si le chiffre d'affaires qui devra être retenu pour la détermination du bénéfice normal est le chiffre d'affaires moyen des trois derniers exercices d'avant-guerre ou le chiffre qui a été réalisé pendant la période d'imposition. Il semble plus logique d'admettre qu'il s'agit du chiffre d'affaires d'avant-guerre puisque c'est le bénéfice de cette période que l'on veut évaluer.

CHAPITRE IV

Compensation des créances de dommages de guerre avec les dettes ou vis-à-vis de l'Etat

Application de l'alinéa 9 de l'article 46 de la loi du
17 avril 1919.

La compensation est l'extinction de deux obligations qui, existant en sens inverse entre les mêmes personnes, sont réputées payées soit totalement, soit à concurrence de la plus faible, suivant que le chiffre de l'une d'elles est égal ou non à celui de l'autre. *Compensatio est debiti et credit inter se contributio*, disait Modestin (L, I, D.,) (*De Compens.*, XVI, 2, Modestin). Chacun des créanciers se paie en retenant ce qu'il doit. Ce mode d'extinction n'est en définitive qu'un double paiement fictif. La compensation est prévue par les articles 1289 et suivants du Code civil.

Ce mode de règlement est-il applicable lorsque l'une des parties en présence est l'Etat ? La question est controversée. L'opinion presque générale admet que l'on ne peut pas opposer la compensation à l'Etat, lorsqu'il s'agit de créances d'impôts. Cette thèse est cependant battue en brèche par M. Wahl dans son *Traité de Droit fiscal* (1). Ce savant auteur ne voit pas pour quelle raison on n'appliquerait pas aux créances contre l'Etat les règles de la compensation, en effet, les articles 1289 et suivants ne font aucune distinction.

Ceux qui soutiennent que la compensation ne doit pas s'appliquer aux créances et aux dettes de l'Etat, parce que

1. A. Wahl, *Traité de Droit fiscal*, II, p. 288.

les raisons qui ont fait établir la compensation en droit privé n'existent pas dans le droit public. En droit privé, ce que l'on recherche c'est la simplification des paiements. On veut également éviter les risques d'insolvabilité. Rien de pareil dans le droit public. Les paiements n'ont pas à être simplifiés, ils sont soumis à des règles administratives rigoureuses. Mais surtout ce sont les principes généraux de la comptabilité publique qui s'opposent à l'admission de la compensation. En effet, l'Etat paie par ordonnance ; ses agents n'ont pas le pouvoir de payer autrement si ce n'est lorsqu'un texte formel les y autorise. Par conséquent, la compensation légale, aussi bien que la compensation facultative, sont impossibles (1).

Une dérogation a été apportée à cette règle générale si bien établie en doctrine et en jurisprudence. Cette dérogation résulte de l'alinéa 9 de l'article 46 de la loi du 17 avril 1919. Cet alinéa est ainsi conçu : « *Si l'attributaire est débiteur de l'Etat à quelque titre que ce soit, même pour le paiement de ses contributions, la somme ainsi due par lui sera, sur sa demande, imputée à valoir sur le montant de son indemnité et ne sera pas exigible avant que ce montant n'ait été déterminé.* »

En réalité, ce texte prévoit deux choses : un moratoire et le bénéfice de la compensation. Les attributaires d'indemnités de dommages de guerre peuvent attendre pour payer les dettes qu'ils ont vis-à-vis de l'Etat que le montant de leur créance résultant de leur droit à une indemnité de dommages de guerre ait été déterminé. Après cette déter-

1. Cass., 27 nov. 1872. S. 73. 1.259 ; Conseil d'Etat, 10 janvier 1890, *Syndicat des Marais*, voir les conclusions de M. Valabrègue, *R.*, p. 6 ; 5 avril 1895 Bureau et les conclusions de M. Wurtz, *R.*, 318 ; 4 février 1899 ; Bascou, *Rec.*, 99, 5 décembre 1906 ; Dupré, *Rec.*, p. 892 ; 28 octobre 1908 ; De Béarn, *Rec.*, p. 895 ; G. Jèze, *Cours élémentaire des sciences de Finances*, 1912, p. 270 ; A. Wahl, *Traité de Droit fiscal*, II, p. 288 ; R. Bonnard, *De la Compensation dans Revue de Science et de Législation financière*, 1911, p. 1 et suivantes, Pour l'Italie, voir de Cupis, *Legge sull' del patri monio dello stato*, 3^e édition, 1910, II, p. 140.

mination, l'attributaire pourra compenser ce qu'il doit avec ce qui lui est dû jusqu'à concurrence de la plus faible des deux sommes.

Il y a là quelque chose de plus que la compensation légale telle qu'elle est établie par les articles 1289 et suivants du Code civil. La compensation légale qui s'opère de plein droit ne peut exister que lorsque les conditions suivantes sont réunies :

1° Les deux dettes à compenser doivent avoir pour objet une somme d'argent ou une certaine quantité de choses fongibles de la même espèce ;

2° Elles doivent être liquides ;

3° Elles doivent être exigibles ;

Il faut d'autre part :

4° Que le droit de chacune des deux créances soit saisissable ;

5° Que chacune des parties soit personnellement et principalement créancière de l'une des obligations et débitrices de l'autre.

La compensation de plein droit ou légale, la seule dont s'occupe le Code civil, n'est pas la seule que connaisse le droit privé. Il y a la compensation facultative qui est celle qui ne peut être opposée que par la partie dans l'intérêt de laquelle la compensation légale est écartée. Cette partie peut renoncer à se prévaloir de l'obstacle à la compensation, et elle peut seule y renoncer. Elle jouit donc à cet égard d'une faculté. D'où le nom qui est généralement donné à la compensation dont il s'agit. La compensation facultative est possible toutes les fois que la compensation légale est empêchée par un obstacle établi dans l'intérêt de l'une des parties seulement. La nature de cet obstacle pourra varier. Il peut consister dans l'absence de l'une quelconque des conditions requises pour la compensation légale.

Supposons, par exemple, que l'une des parties ne soit pas personnellement et principalement créancière ou débi-

trice de l'une des deux dettes. La compensation légale ne saurait avoir lieu. Mais, dans certaines hypothèses, il en sera autrement de la compensation facultative. C'est ainsi que si la dette du débiteur principal ne se compense pas de plein droit avec ce que le créancier doit à la caution, celle-ci peut, lorsqu'elle est poursuivie par le créancier, opposer sa propre créance en compensation.

De même, quand l'obstacle à la compensation légale résulte du terme dont l'une des dettes est affectée, celle des parties qui est tenue de cette dette peut, elle aussi, invoquer la compensation. Il en est ainsi, du moins, si le terme, conformément au droit commun, n'a été stipulé qu'en sa faveur. Dans cette hypothèse, en effet, rien ne s'oppose à ce qu'elle renonce au bénéfice du terme.

On connaît une autre sorte de compensation : la compensation judiciaire ou reconventionnelle. C'est celle qui est prononcée par le juge sur la demande formée par le défendeur en réponse à la demande originaire. Elle est obtenue par voie de reconvention. Elle suppose donc que la créance du défendeur n'est pas liquide. Elle ne se conçoit en effet que si cette créance n'est pas susceptible de compensation légale et que, si l'obstacle à cette compensation n'a pas été établi dans l'intérêt du défendeur. Sans quoi la compensation aurait pu avoir lieu de plein droit soit dès la coexistence des deux dettes, soit dès la déclaration faite par l'intéressé qu'il entendait compenser sa créance.

Le juge d'ailleurs n'est point obligé de faire droit à la reconvention ; il peut surseoir à statuer sur la demande principale jusqu'à ce que la créance du défendeur soit liquidée de manière à amener la compensation. Il peut également, s'il estime que la liquidation demandée entraînerait trop de complications et de lenteurs et porterait préjudice au demandeur principal, rejeter la reconvention, à plus forte raison si la demande reconventionnelle n'est fondée sur aucun titre, peut-il se borner à statuer sur la demande prin-

cipale et renvoyer le défendeur à faire valoir les droits qui lui sont réservés.

La compensation reconventionnelle n'a lieu qu'en vertu de la décision judiciaire qui la prononce. Elle diffère donc de la compensation légale ordinaire qui s'opère de plein droit dès que les deux créances ont coexisté, et de la compensation facultative qui se produit, elle aussi, de plein droit, mais seulement dès l'instant où la partie intéressée a déclaré lever l'obstacle qui empêchait la compensation légale. De là, il résulte que la compensation reconventionnelle suppose une véritable demande formée par le défendeur. Il en est autrement de la compensation légale et de la compensation facultative.

La compensation qui est prévue par l'article 46 de la loi du 17 avril 1919 est une compensation légale puisqu'elle est établie par une loi, mais elle ne présente pas le caractère de la compensation que l'on est convenu d'appeler généralement légale et qui est réglementée par les articles 1289 et suivants du Code civil.

Nous avons vu que la compensation légale ordinaire a lieu de plein droit. Au contraire, la compensation prévue par l'article 46 de la loi du 17 avril 1919 ne peut avoir lieu que sur *la demande du débiteur* de l'Etat : « Si l'attributaire est *débiteur* de l'Etat à quelque titre que ce soit, même pour le paiement de ses contributions, la somme ainsi due sera, *sur sa demande*, imputée, etc. » Pour que la compensation de l'article 46 puisse jouer, il faudra une demande, il ne peut pas être question ici d'une demande en justice. C'est une demande à l'autorité administrative que la loi exige ici. Par cette exigence la compensation de l'article 46 se rapproche beaucoup de la compensation reconventionnelle ou judiciaire qui ne peut exister que sur une demande.

On ne saisit pas très bien, au premier abord, la nécessité de cette demande, lorsque les deux créances sont également liquides et exigibles. Pourquoi, lorsque les conditions de la compensation légale sont réunies, ne pas admettre que

la compensation ait lieu de plein droit. Cela tient assurément à ce que l'attributaire sera débiteur et créancier de caisses publiques différentes et éloignées. Les comptables publics ne sont pas tenus de savoir que tels et tels débiteurs de l'Etat sont en même temps attributaires d'une indemnité de dommages de guerre. Il faut bien qu'il y ait une dénonciation de l'attributaire. Cette dénonciation est encore plus nécessaire lorsque les conditions exigées pour la réalisation de la compensation légale ne sont pas réunies, lorsque l'une des deux créances (celle du sinistré) n'est pas liquide.

La demande que prévoit l'article 46 n'est pas, ainsi que nous l'avons dit, une demande en justice, c'est une demande adressée à l'autorité administrative. Il faut remarquer tout de suite que les sinistrés ont un véritable droit à la compensation et que par conséquent il n'appartient plus à l'autorité administrative de leur accorder ou de leur refuser discrétionnairement le bénéfice de cette compensation. L'autorité administrative n'a qu'à examiner si les sinistrés qui viennent réclamer le bénéfice de la compensation sont dans les conditions prévues par la loi. C'est à cela que se borne le droit des autorités administratives. Les pouvoirs du juge en présence d'une demande de compensation reconventionnelle sont plus étendus et plus larges. Il peut refuser d'accorder la compensation en disjoignant la demande reconventionnelle. C'est ce que nous avons vu ci-dessus. Mais l'administration ne peut jamais prendre l'initiative d'accorder d'elle-même le bénéfice de la compensation.

L'alinéa 9 de l'article 46 de la loi du 17 avril 1919 est une disposition qui ne se trouve pas être en harmonie parfaite avec les autres dispositions de cette loi.

La loi du 17 avril 1919 prévoit le paiement des indemnités pour dommages de guerre en numéraire lorsque le remploi doit être fait. Dans ce cas, le paiement est fait par acomptes successifs, au fur et à mesure de la justification des travaux exécutés ou des achats effectués (voir article 44 de la loi du 17 avril 1919). Mais le paiement n'a pas lieu en numéraire

lorsqu'il ne doit pas y avoir de emploi. Lorsque le emploi n'a pas lieu l'attributaire de l'indemnité reçoit un titre non négociable qui porte un intérêt annuel de 5 o/o. Le paiement est fait en dix termes égaux, le premier terme étant payable trois mois après la remise du titre de créance et les termes suivants de douze mois en douze mois (voir art. 45 de la loi du 17 avril 1919).

Lorsque le paiement doit être fait en numéraire parce qu'il doit y avoir emploi ou réinvestissement, l'alinéa 9 de l'article 46 peut parfaitement s'appliquer à condition cependant que l'attributaire de l'indemnité emploie à reconstruire la totalité de ce qu'il aura reçu grâce à la compensation. En effet, s'il se contentait d'opposer la compensation sans faire reconstruire il serait déchu de son droit. L'article 53 de la loi du 17 avril 1919 dispose : « Peut être déchu à tout moment, en totalité ou en partie, du droit à indemnité : 1° l'attributaire qui aura fait de l'indemnité un usage contraire aux conditions de emploi auxquelles elle est subordonnée... » Cette déchéance doit aux termes de l'article 54 de la loi sur les dommages de guerre être prononcée par le tribunal des dommages de guerre.

Les sommes qui peuvent être dues à l'Etat par les sinistrés peuvent tantôt avoir trait à la reconstitution et tantôt n'avoir aucun rapport avec elle.

Dans le premier cas, dette envers l'Etat provenant de faits ayant trait à la reconstitution, rentreront par exemple les achats de conserves alimentaires faites à la liquidation des stocks pour un négociant en épicerie, les achats d'automobiles militaires provenant également des stocks faits par un entrepreneur de transports, les travaux exécutés par les services de l'Etat pour la reconstitution d'immeubles détruits. Dans ce cas, par conséquent, la quittance qui sera délivrée par le comptable détenteur du titre de perception pourra être utilisée par le sinistré pour l'obtention d'un nouvel acompte.

Si le sinistré, au contraire, avait, en vertu de l'article 46

imputé sur son indemnité de dommages de guerre des créances n'ayant aucun rapport avec le remploi qu'il s'est engagé à effectuer, les quittances qui lui seront délivrées par les comptables ne pourront pas être utilisées dans la suite pour l'obtention d'un nouvel acompte. Il faudra donc que le sinistré fasse de ses deniers personnels une avance pour une somme équivalente. Le principal avantage de la compensation dans ce cas serait pour le sinistré d'éteindre immédiatement sa dette et d'utiliser plus tard pour le remploi les fonds avec lesquels il aurait pu faire ce premier paiement. En un mot lorsque le sinistré aura une créance contre l'Etat plus considérable ou aussi considérable que l'indemnité qui lui est due il aura un avantage sérieux à demander l'application de l'article 46, car il pourra ainsi obtenir immédiatement le paiement de la totalité de ce qui lui est dû à ce titre au lieu d'en recevoir le paiement par une série d'acomptes. De plus, tout en restant tenu à effectuer le remploi il aura une latitude plus grande pour le faire, il ne sera pas tenu en effet de justifier de l'emploi des avances déjà faites pour en recevoir de nouvelles puisqu'il aura reçu la totalité d'un seul coup.

Mais lorsqu'il ne doit pas y avoir de remploi, l'intérêt du sinistré est de réclamer le règlement de son indemnité conformément aux dispositions du paragraphe 9 de l'article 46 de la loi du 17 avril 1919. Le sinistré attributaire d'une indemnité non soumise au remploi ne reçoit qu'un titre non négociable et ne portant qu'un intérêt de 5 o/o l'an. Supposons un sinistré qui a une créance pour dommages de guerre contre l'Etat d'une valeur de 100.000 francs et qui est débiteur de l'Etat d'une somme de 100.000 francs pour dommages de guerre sans charge de remploi ; il pourra faire la compensation de ce qui lui est dû et de ce qu'il doit. La compensation n'a pas lieu dans ce cas entre deux créances également exigibles puisque régulièrement la créance de dommages de guerre ne devrait être payée qu'en dix termes

annuels (art. 45 § 2). L'intérêt que le sinistré a d'invoquer l'alinéa 9 de l'article 46 est évident.

L'article 46 alinéa 9 ne parle que de dettes vis-à-vis de l'Etat. Il laisse par conséquent de côté les dettes que le sinistré pourrait avoir vis-à-vis des départements et des communes qui sont des personnes morales distinctes de l'Etat proprement dit. Cependant dans une circulaire en date du 7 avril 1920 émanant du directeur de la Comptabilité publique du Ministère des Finances (Circulaire n° 2282 de la direction de la Comptabilité publique) il est dit : « Il est bien entendu que l'article 46 vise exclusivement les sommes à percevoir par l'Etat *γ compris les centimes additionnels des départements et communes*. Il ne s'applique pas aux créances, taxes, produits et revenus des communes, établissements et syndicats. » Ce texte suppose par conséquent que le sinistré pourra opposer la compensation pour les dettes de centimes additionnels. Cette compensation sera impossible lorsqu'il s'agit de taxes, produits revenus, des communes, établissements et syndicats. Le fait d'admettre la compensation pour les centimes additionnels dus aux communes et aux départements est une extension de l'article 46. En effet, l'article 46 ne parle que de dettes vis-à-vis de l'Etat mais ne dit rien des dettes vis-à-vis des communes et des départements. Cela, du reste, se conçoit très aisément : le sinistré est créancier de l'Etat, la compensation peut jouer lorsqu'il est également débiteur à ce même Etat, mais lorsque le sinistré est débiteur d'une commune ou d'un département la compensation ne se comprend plus, car pour qu'il y ait compensation il faut qu'il y ait seulement deux parties en présence qui se trouvent être à la fois débitrices et créancières l'une de l'autre, or ici il y en a trois : l'Etat, la commune, ou le département et le sinistré. Le sinistré est bien créancier de l'Etat à raison des dommages de guerre qu'il a subi, mais il n'est pas débiteur de l'Etat, il est débiteur de la commune ou du département. Il ne peut donc pas y avoir de compensation. Il y a, semble-t-il, par conséquent, une erreur

capitale dans la circulaire du directeur de la Comptabilité publique que nous citons à l'instant. La compensation de l'article 46 ne peut pas s'appliquer aux centimes additionnels des communes et des départements.

Pour l'application de l'alinéa 9 de l'article 46 de la loi du 17 avril 1919, le directeur de la Comptabilité publique a rédigé une circulaire (1) qui détermine les formalités à accomplir pour obtenir le bénéfice de la compensation. Cette circulaire prévoit tout d'abord le cas où le sinistré est débiteur de l'Etat pour des contributions directes et en second lieu les cas où le sinistré est débiteur à un autre titre.

a) Les contribuables qui veulent s'acquitter du montant de leurs contributions directes par imputation sur leurs indemnités de dommages de guerre doivent adresser au percepteur d'une déclaration. Dans cette déclaration le sinistré demande que les contributions dues par lui à l'Etat soient imputées dans les conditions prévues par l'article 46 de la loi du 17 avril 1919 sur l'indemnité à liquider à son profit pour dommages de guerre. Le détail des contributions doit être annexé. Le sinistré doit d'autre part déclarer que les dommages subis par lui ont donné lieu de sa part à un dépôt d'une demande d'indemnité. Il doit indiquer auprès de quelle commission cantonale il a fait cette demande. Le Ministère des Finances a fait imprimer et distribuer des formules pour ces déclarations.

L'administration considère qu'une demande de ce genre doit contenir les énonciations indiquées ci-dessus à peine de nullité.

Le percepteur qui est saisi d'une demande régulière annote le rôle dès qu'il a reçu la déclaration du sinistré et doit suspendre les poursuites. Cependant l'administration admet que lorsque le gage du trésor est menacé, le simple dépôt de la déclaration ne saurait mettre obstacle aux mesures conservatoires. Cela est assez facile à justifier mais

1. Circulaire du directeur de la Comptabilité publique du 7 avril 1920, n° 2282.

encore faut-il qu'il ne s'agisse que de mesures conservatoires, et il faudra être très strict dans l'interprétation de ce terme.

Le percepteur écrit ensuite au contribuable pour l'informer que sa demande ne sera agréée qu'après examen, par les services compétents, de ses droits à indemnité. La demande est transmise par le percepteur au trésorier général. Celui-ci la transmet au Préfet si les dommages de guerre visés ont été subis dans le département et au cas contraire, l'adresse à son collègue du département du lieu des dommages qui à son tour la remet à la préfecture de ce département.

La demande est ensuite transmise au service préfectoral des régions libérées, le service l'examine. L'examen peut aboutir aux trois conclusions suivantes :

1° *Ce contribuable n'a aucun droit à une indemnité.*

Le Préfet avise immédiatement le percepteur qui annule le sursis et commence ou reprend aussitôt les poursuites ;

2° *Le contribuable a droit à une indemnité égale ou supérieure au montant des contributions dont il demande l'imputation.*

Dans ce cas, le Préfet délivre au nom du percepteur intéressé, par imputation sur les crédits afférents aux réparations de dommages de guerre, un mandat du montant de ces contributions qu'il adresse au trésorier général après l'avoir fait, naturellement, viser par le service du contrôle financier. Ce mandat doit porter la mention. « Avance sur indemnité de dommages de guerre à compenser jusqu'à due concurrence avec les contributions directes dues par M... Article du rôle... Commune de... ». Le trésorier payeur général revêt le mandat de la mention « Vu bon à payer » et l'adresse au percepteur détenteur du rôle directement si ce comptable est placé sous ses ordres ou par l'intermédiaire du trésorier général dont il dépend, s'il appartient à un autre département.

Le percepteur applique le montant du mandat au paie-

ment des contributions faisant l'objet de la demande d'imputation ;

3° *Le contribuable n'a droit qu'à une indemnité inférieure au montant des contributions dont il demande l'imputation.*

Le mandat adressé par le Préfet se trouve alors inférieur au montant des impôts exigibles. Le percepteur opère la répartition de la somme mandatée entre les diverses contributions en suivant les règles habituelles des imputations de versement et prend immédiatement les mesures pour le recouvrement du surplus.

Le montant des mandats établis dans les différents cas et compris dans les versements des percepteurs est imputé au débit du compte *Dépenses publiques* en même temps qu'au crédit des recettes intéressées.

B) La circulaire prévoit que les produits divers et les recettes d'ordre pourront être compensés avec les indemnités de dommages de guerre dans des conditions analogues à celles qui viennent d'être indiquées pour les contributions directes. Les parties devront remettre au trésorier général une demande rédigée dans des termes à peu près identiques à ceux de la demande indiquée ci-dessus. La demande sera transmise par les soins du comptable à la Préfecture qualifiée qui émettra, s'il y a lieu, au nom de celui-ci un mandat indiquant le nom du redevable ainsi que le titre du compte intéressé. Il doit être fait emploi de ce mandat dans la comptabilité comme il est indiqué plus haut.

Les salaires dus pour emploi de la main-d'œuvre des prisonniers de guerre peuvent donner lieu également à compensation. Il est indispensable dans ce cas que l'intéressé précise dans sa demande si la main-d'œuvre des prisonniers lui a été cédée directement par l'autorité militaire ou par l'intermédiaire d'une commune qu'il devra désigner. Dans le premier cas la demande est adressée par le percepteur au trésorier général qui la transmettra à la préfecture en indiquant que le mandat doit être émis à son nom. Dans le

deuxième cas, la perception enverra directement la demande au Préfet en spécifiant que le mandat doit être établi au nom du percepteur. La préfecture portera, suivant les cas, sur les mandats par elle délivrés la mention : « Main-d'œuvre des prisonniers de guerre cédée directement par l'autorité militaire » ou « Main-d'œuvre des prisonniers de guerre cédée par l'intermédiaire de la commune de ... ».

Lorsque le mandat aura été émis au nom du trésorier général, celui-ci en appliquera le montant au débit du compte *Dépenses publiques* en même temps qu'au crédit du compte *Divers L/C de versements pour emploi de la main-d'œuvre des prisonniers de guerre*. Quand ce titre de paiement aura été délivré au nom du percepteur, ce dernier fera recette de son montant dans les services hors budget de la commune cédante un compte destiné à la constatation des versements des employeurs de prisonniers de guerre. La somme sera ensuite versée soit au trésor si la main-d'œuvre avait été cédée à la commune par l'autorité militaire, soit au département si la main-d'œuvre avait fait l'objet d'une rétrocession à la commune, de la part de cette collectivité. *Dans la première hypothèse le compte Divers L/C de versements pour l'emploi de la main-d'œuvre des prisonniers de guerre sera immédiatement crédité ; dans la seconde la recette ne sera portée à son crédit que par l'intermédiaire du compte de service hors budget du département qui a pour titre : Emploi de la main-d'œuvre des prisonniers de guerre.*

Telles sont les formalités que l'administration des finances a établies pour faciliter l'application du paragraphe 9 de l'article 46 de la loi du 17 avril 1919. Il est à remarquer que l'administration fait une très vive résistance pour appliquer cette disposition. Elle essaye par tous les moyens de décourager les intéressés d'en réclamer le bénéfice. On peut même citer une circulaire du Préfet du Nord dans laquelle il conseille très vivement aux sinistrés de ne pas faire usage des dispositions de l'alinéa 9 de l'article 46.

BIBLIOGRAPHIE

- Accolas.* — Le droit de la guerre.
- Barclay.* — The Turco. Italian War audits problems, 1912.
- Bernier.* — De l'occupation, Thèse Paris, 1884.
- Boidin.* — Le droit de la guerre et les deux conférences de la paix.
- Bray.* — De l'occupation. Thèse Paris, 1894.
- Brenet.* — La France et l'Allemagne devant le droit international pendant les opérations 1870-1871.
- Charleville.* — De l'occupation. Thèse Paris, 1902.
- Delalande.* — Occupatio bellica. Thèse Paris, 1875.
- Delerot.* — Versailles pendant l'occupation.
- Depambour.* — Des effets de l'occupation en temps de guerre.
- Despagnet.* — La guerre sud-africaine au point de vue du droit international.
- Eickel.* — Die Kriegerische Besetzung.
- Fergusson.* — The international Conférence (Conférence of the Haye 1899).
- Instructions pour les armées en campagne des Etats-Unis d'Amérique.
- Jacomel.* — Les lois de la guerre continentale.
- Jèze.* — Cours élémentaire de Science des Finances et de Législation financière.
- Lameire.* — Théorie et pratique de la conquête dans l'ancien droit. — Introduction.
- Les occupations militaires en Italie pendant les guerres de Louis XII.
 - Les occupations militaires en Espagne pendant les guerres de l'ancien droit.
 - Les occupations de l'île Minorque pendant les guerres de l'ancien droit.
 - Les déplacements de souveraineté en Italie pendant les guerres du XVIII^e siècle.
- Leroy-Beaulieu.* — Traité de Science des Finances.
- Litta.* — L'occupazione militare.
- Lemonon.* — La seconde conférence de la paix.
- Lemonon et Merignhac.* — Le droit des gens et la guerre de 1914-1918.
- Longuet.* — Le droit actuel de la guerre.
- Manuel allemand des lois de la guerre (traduction Carpentier).
- Manuel de l'Institut de droit international sur les lois et coutumes de la guerre (Manuel d'Oxford, 1880).

Manuel français de droit international à l'usage des officiers de l'armée de terre.

Martens (de). — Conférence de la Haye.

Merignhac. — Conférence internationale de la Paix, avec une préface de M. Léon Bourgeois.

— Les théories du grand Etat-Major allemand sur les lois de la guerre continentale dans la *Revue générale de droit international public*, année 1907.

Morin. — Les lois relatives à la guerre selon le droit des gens moderne, le droit public et le droit criminel des pays civilisés.

Nagao-Ariga. — Guerre sino-japonaise.

— Guerre russo-japonaise.

Nys. — Les origines du droit international.

Olivier. — De l'occupation. Thèse de Paris, 1913.

Pillet. — Le droit de la guerre.

Platon de Waxél. — L'armée et la population.

Politis. — La guerre gréco-turque dans la *Revue de droit international public*, année 1897, p. 702.

Pradelle (de la). — Conférence de la Paix dans la *Revue de droit international public* année 1899, t. VI, p. 651.

Procès-verbaux de la Conférence de Bruxelles, 1874.

Procès-verbaux de la Conférence de la Haye, 1899.

Procès-verbaux de la Conférence de la Haye, 1907.

Raffalovich. — La Conférence de la Haye dans le compte rendu des travaux de l'Institut de France, 1899, t. LII.

Relation du grand Etat-Major prussien sur la guerre de 1870-1871.

Revue des Deux-Mondes. — L'Alsace sous le régime prussien 1871, t. III, pp. 151 et 406, t. V, p. 72.

Rouard de Card. — La guerre continentale et la propriété privée.

Sumner Maine. — Le droit international de la guerre.

Villefort. — Recueil des actes relatifs à la paix avec l'Allemagne, 1871.

Wahl. — Traité de droit fiscal.

On peut également consulter : Hugo Grotius, *De Jure, Belli et Pacis* ; Bynkershoek, *Questiones Juris publici* ; Heffter, *Le droit international de l'Europe* ; Vattel, *Le droit des gens* ; Merignhac, *Droit public international* ; Fiore, *Nouveau droit international*.

Vu : le Président de la thèse,

A. WAHL

Vu : Le Doyen,
F. LARNAUDE

Vu et permis d'imprimer
Le Recteur de l'Académie de Paris

P. APPELL

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
INTRODUCTION	5
CHAPITRE PREMIER. — Perception de l'impôt par l'occupant....	7
CHAPITRE II. — De la perception des impôts dans les régions qui ont subi l'occupation de l'ennemi. — Modifications apportées au régime fiscal dans ces régions.....	31
CHAPITRE III. — Application de la contribution sur les bénéfices de guerre dans les régions qui ont subi l'occupation ennemie.....	68
CHAPITRE IV. — Compensation des créances de dommages de guerre avec les dettes des sinistrés vis-à-vis de l'Etat. — Application de l'alinéa 9 de l'article 46 de la loi du 17 avril 1919.....	73
BIBLIOGRAPHIE	86

